

CONCEPTAX | Postfach 20 61 | 32010 Herford

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen

Datum

## Mandanten-Rundschreiben März/April 2018

**Steuervorhaben der neuen Bundesregierung • Wegfall Belegvorlagepflicht • US-Steuerreform • Werbungskosten bei Auslandssemester • Grunderwerbsteuer bei Eigentumswohnungen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

die neue Regierung hat sich nun gefunden, zumindest auf dem Papier. Denn so richtig rund ist das ganze noch nicht angelaufen, sodass man weiter mit Spannung darauf warten kann, welche steuerlichen Aktivitäten zukünftig entfaltet werden. Der Koalitionsvertrag enthält zwar steuerpolitische Vorgaben, von denen wir Ihnen einige in diesem Rundschreiben vorstellen wollen, jedoch ist zurzeit nicht absehbar, welche nicht "vereinbarten" Notwendigkeiten sich z. B. allein durch die US-Steuerreform ergeben werden.

Neben diesen allgemeinen Entwicklungen von der Gesetzgebungsfront bilden die Grundsätze der Finanzverwaltung zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern (GoBD) ein Schwerpunktthema. Diese seit 2014 bestehenden Regeln haben mittlerweile die Betriebsprüfungen erreicht, sodass man hier mit entsprechenden Anforderungen der Prüfer rechnen muss.

Daneben berichten wir in gewohnter Weise über weitere Entwicklungen aus Rechtsprechung und Verwaltung.

Für Rückfragen stehen wir wie immer gerne zur Verfügung.

**CONCEPTAX**  
**Siekmann, Janell und Partner mbB**  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater  
Rechtsanwalt

Hellerweg 28  
32052 Herford

Postfach 20 61  
32010 Herford

Telefon 05221 9831-0  
Telefax 05221 9831-40

info@conceptax.de  
www.conceptax.de

Amtsgericht Essen PR 1206

**Wilhelm Upheber**  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Winfried Arbeiter**  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Thomas Lilienthal**  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Daniel Upheber**  
Diplom-Kaufmann  
Master of Science (M.Sc.)  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Bernhard Kaune**  
Rechtsanwalt | Steuerberater  
Fachanwalt für Steuerrecht

Kooperationspartner:

**DRWOELKE AG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Hellerweg 28 | 32052 Herford



**Morison KSi**  
Independent member

---

## **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Steuerpolitische Vorhaben der Bundesregierung
- 2 Kindergeld: Ende der Berufsausbildung, wenn die Ausbildungszeit durch Rechtsvorschrift festgelegt ist
- 3 Wegfall der Belegvorlagepflicht für die Steuererklärung des Jahres 2017
- 4 Keine Abziehbarkeit von Studiengebühren als Sonderausgaben ("Schulgeldzahlungen")
- 5 Erste Tätigkeitsstätte bei Auslandssemester?
- 6 Verlängerte Festsetzungsfrist auch bei Steuerhinterziehung durch Miterben
- 7 Spendenrechtliche Beurteilung von "Crowdfunding"
- 8 Keine Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeit bei schädlichem Zusammenhang mit nichtselbstständiger Haupttätigkeit
- 9 Erbschaftsteuer: Nach Erbfall aufgetretener Gebäudeschaden – kein Abzug der Reparaturaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit
- 10 Erbschaftsteuer: Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das Todesjahr des Erblassers als Nachlassverbindlichkeiten

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 11 1 %-Regelung: Schätzung des Bruttolistenpreises bei Importfahrzeug
- 12 Zeitpunkt der lohnsteuerlichen Erfassung von Arbeitslohn aus Beiträgen zur Direktversicherung
- 13 Lohnsteuerliche Behandlung der Beschaffung einer BahnCard durch den Arbeitgeber
- 14 Unfallbedingte Entschädigungsleistungen nur zu versteuern, wenn Ersatz für entgangenes Gehalt vorliegt

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 15 US-Steuerreform – Auswirkungen für international tätige Unternehmen?
- 16 Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage kann gewillkürtes Betriebsvermögen sein
- 17 E-Rechnung wird Pflicht bei der Abrechnung von öffentlichen Aufträgen
- 18 Keine Pflicht zur Vergabe lückenlos fortlaufender Rechnungsnummern bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 19 Häusliches Arbeitszimmer auch bei sehr geringer betrieblicher/beruflicher Nutzung möglich?
- 20 Verpflichtende Abgabe der Anlage EÜR auch bei geringen Betriebseinnahmen

---

## **Für Personengesellschaften**

---

- 21 Buchwertübertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften mittels § 6b EStG
- 22 Einkünfte aus ruhendem Gewerbebetrieb stellen originär gewerbliche Einkünfte dar
- 23 Nutzung eines in der Gesamthandsbilanz gebildeten Investitionsabzugsbetrags auch bei Investition durch einen Gesellschafter

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 24 Besteuerung fondsgebundener Lebensversicherungen ab 1.1.2018
- 25 Für Rentner und Pensionäre mit Kapitaleinkünften kann ein Antrag auf Günstigerprüfung sinnvoll sein
- 26 Steuerliche Folgen des Handels mit Bitcoins

---

## **Für Hauseigentümer**

---

- 27 Vermeidung einer Veräußerungsgewinnbesteuerung einer Immobilie durch Nutzung zu eigenen Wohnzwecken
- 28 Grunderwerbsteuer: Keine Minderung der Bemessungsgrundlage um die übernommene Instandhaltungsrücklage bei Erwerb von Teileigentum
- 29 Abzug von Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjektes
- 30 Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts einer Immobilie für Zwecke der Schenkungsteuer
- 31 Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

---

## **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 32 Keine Schenkungsteuer bei Zahlung eines überhöhten Entgelts durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person

- 33 Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft für Zwecke der Erbschaftsteuer
- 34 Auflösung einer Kapitalgesellschaft – Nachträgliche Anschaffungskosten bei Rangrücktritt (§ 17 EStG)
- 35 Keine sachliche Unbilligkeit bei verunglückter Organschaft auf Grund verzögerter Registereintragung
- 36 Zufluss einer Tantieme an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer bei verspäteter Aufstellung des Jahresabschlusses
- 37 Übernahme einer Pensionsverpflichtung einer GmbH durch eine andere GmbH führt grundsätzlich zu keinem Zufluss von Einnahmen
- 38 Ansatz von GmbH-Beteiligungen bei einem bilanzierenden Steuerpflichtigen
- 39 Berücksichtigung einer zukünftigen Steuerbelastung bei den Wertfeststellungen für Zwecke der Erbschaftsteuer

---

## **Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern (GoBD) und insbesondere Verfahrensdokumentation**

---

- 40 GoBD zunehmend im Fokus der Finanzverwaltung
- 41 Bedeutung der GoBD
- 42 Wichtige Vorgaben nach den GoBD
- 43 Verfahrensdokumentation

---

# Für alle Steuerpflichtigen

---

## 1 Steuerpolitische Vorhaben der Bundesregierung

Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 19. Legislaturperiode, welcher Grundlage für das Handeln der nun am 14.3.2018 gebildeten Regierung ist, enthält auch Aussagen zu steuerpolitischen Vorhaben. Welche Pläne die Bundesregierung verfolgt, stellen wir im Folgenden vor. Im Einzelfall kann auf dieser Grundlage Handlungsbedarf angezeigt sein, wenn Maßnahmen bis zum Inkrafttreten bzw. wenigstens bis zur weiteren Konkretisierung der Vorhaben aufgeschoben werden sollten, um ggf. von steuerlichen Fördermaßnahmen oder Verbesserungen der steuerlichen Rahmenbedingungen profitieren zu können. Im Einzelnen sind folgende wesentliche Änderungen vorgesehen:

- **Solidaritätszuschlag:** Insbesondere untere und mittlere Einkommen sollen beim Solidaritätszuschlag entlastet werden. Konkret soll der Solidaritätszuschlag schrittweise abgeschafft werden. Der erste Schritt soll im Jahr 2021 mit einer Entlastung im Umfang von 10 Mrd. € greifen. Dadurch sollen ca. 90 % aller Zahler des Solidaritätszuschlags durch eine Freigrenze (mit Gleitzone) vollständig vom Solidaritätszuschlag entlastet werden. Für höhere Einkommensgruppen ist keine Entlastung vorgesehen. Offen ist, ob der Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer, von der insbesondere GmbHs betroffen sind, (zunächst) bestehen bleibt.
- **Vereinheitlichung der Unternehmenssteuern in der EU:** Bereits seit einigen Jahren existieren Bestrebungen zur Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU. In einem ersten Schritt soll die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer vereinheitlicht werden, um auf dieser Basis dann auch Annäherungen bzw. Mindeststandards beim Steuersatz festzulegen. Unionsweit hat dieses Projekt wegen des bestehenden Einstimmigkeitsprinzips wohl absehbar keine Aussichten auf Erfolg. Es existieren aber konkrete Pläne, in einem ersten Schritt eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage bilateral mit Frankreich zu erreichen. Dies kann möglicherweise eine Signalwirkung auf andere EU-Staaten bedeuten. Das Ausmaß der Anpassung ist aktuell allerdings noch offen.
- **Abschaffung der Abgeltungsteuer auf Zinserträge:** Die Abgeltungsteuer mit einem festen Satz von 25 % soll auf Zinserträge abgeschafft werden. Hintergrund ist die erfolgte Etablierung des automatischen länderübergreifenden Informationsaustauschs über Zinseinkünfte, sodass dem Risiko einer Nichterfassung von Zinseinkünften anders als noch bei Einführung der Abgeltungsteuer vorgebeugt ist. Bei Dividenden, Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen aus Aktien und anderen Wertpapieren soll es bei der Abgeltungsteuer bleiben. Abzuwarten bleibt die verfahrensrechtliche Umsetzung, denn ein Einbezug der Zinseinkünfte in den normalen Einkommensteuertarif würde eine Angabe dieser in der Einkommensteuer-Erklärung erfordern. Damit wäre der Vereinfachungseffekt der Abgeltungsteuer, welche an der Quelle, also regelmäßig von den Banken einbehalten wird und damit für den Stpfl. grundsätzlich als steuerlich abgegolten gilt, hinfällig.
- **Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug:** Zur Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug beim Handel mit Waren im Internet sollen gesetzliche Regelungen geschaffen werden, um Betreiber von elektronischen Marktplätzen, die den Handel "unredlicher Unternehmer" über ihren Marktplatz nicht unterbinden, für die ausgefallene Umsatzsteuer in Anspruch nehmen zu können. Die Betreiber der Handelsplattformen sollen verpflichtet werden, über die auf ihren Plattformen aktiven Händler Auskunft zu erteilen.
- **Steuerliche Förderung des Wohnungsbaus:** Es sind verschiedene steuerliche Fördermaßnahmen im Bereich des Wohnungsbaus vorgesehen. So soll die Gewinnung von Wohnbauland von Landwirten durch steuerlich wirksame Reinvestitionsmöglichkeiten in den Mietwohnungsbau verbessert werden. Ebenso soll durch die Einführung einer "Grundsteuer C",

mit der unbebaute Grundstücke höher besteuert würden, den Städten und Gemeinden ermöglicht werden, die Verfügbarmachung von Grundstücken für Wohnzwecke zu verbessern. Der freifinanzierte Wohnungsneubau soll durch eine bis Ende 2021 befristete Sonderabschreibung gefördert werden. Diese soll zusätzlich zur linearen Abschreibung über vier Jahre 5 % pro Jahr betragen. Der Wohnungsbau durch Familien soll durch ein Baukindergeld gefördert werden. Dazu soll für den Ersterwerb von Neubau oder Bestand ein Baukindergeld als Zuschuss in Höhe von 1 200 € je Kind und Jahr eingeführt werden, welches über einen Zeitraum von zehn Jahren gezahlt wird. Das Baukindergeld soll bis zu einer Einkommensgrenze von 75 000 € zu versteuerndem Haushaltseinkommen pro Jahr zzgl. 15 000 € pro Kind gewährt werden. Beim erstmaligen Erwerb von Wohngrundstücken für Familien soll ein Freibetrag bei der Grunderwerbsteuer eingeführt werden. Auch die steuerliche Förderung der energetischen Gebäudesanierung steht (wieder) auf dem Programm.

#### **Hinweis:**

Abzuwarten bleibt die genaue Ausgestaltung der beabsichtigten Gesetzesänderungen. Im Übrigen ist keine grundlegende Änderung des Einkommensteuertarifs geplant und ebenso keine Entlastung bei der Unternehmensbesteuerung. Bzgl. Letzterer sind die aktuellen Entwicklungen auf Grund der US-Steuerreform im Auge zu behalten, da diese insbesondere eine merkliche Absenkung des Körperschaftsteuersatzes mit sich bringt und demzufolge auch Bewegung in die entsprechenden Steuersätze einiger EU-Länder kommen dürfte.

## **2 Kindergeld: Ende der Berufsausbildung, wenn die Ausbildungszeit durch Rechtsvorschrift festgelegt ist**

Für ein volljähriges Kind, das noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und für einen Beruf ausgebildet wird, wird Kindergeld gewährt. Im Gesetz ist nicht festgelegt, zu welchem Zeitpunkt eine Berufsausbildung beendet ist. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs endet eine Berufsausbildung spätestens mit der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses, wenn die Ausbildung mit einer Prüfung abschließt. Nun hat der Bundesfinanzhof aber konkretisierend entschieden, dass eine Berufsausbildung nicht bereits mit der Bekanntgabe des Ergebnisses der Abschlussprüfung endet, sondern erst mit Ablauf der Ausbildungszeit, wenn diese durch Rechtsvorschrift festgelegt ist.

Im Urteilsfall bezog der Stpfl. Kindergeld für seine im Jahr 1994 geborene Tochter S, die sich in einer Ausbildung zur staatlich anerkannten Heilerziehungspflegerin befand. Der Ausbildungsvertrag hatte eine Laufzeit vom 1.9.2012 bis zum 31.8.2015. S bestand die staatliche Abschlussprüfung im Juli 2015. Noch im Juli 2015 wurden ihr die Prüfungsnoten mitgeteilt. Für den Monat August 2015, in dem S ebenso wie in den Vormonaten ihren Dienst nach Dienstplan zu verrichten hatte, erhielt sie noch die Ausbildungsvergütung. Ab September 2015 war sie berechtigt, die Bezeichnung "Staatlich anerkannte Heilerziehungspflegerin" zu führen. Die Familienkasse hob die Festsetzung des Kindergelds ab August 2015 auf und forderte das für diesen Monat gezahlte Kindergeld zurück. Der Bundesfinanzhof gab dagegen dem Stpfl. Recht, wonach diesem auch für August 2015 noch Kindergeld zustand. Im Streitfall wurde S im August 2015, dem letzten Monat der Ausbildungszeit, noch ausgebildet. Die Fachausbildung dauerte nach der einschlägigen landesrechtlichen Vorschrift drei Jahre, sodass die Berufsausbildung erst mit dem Ablauf der durch Rechtsvorschrift festgelegten Ausbildungszeit ende. Dementsprechend war sie erst ab September 2015 berechtigt, die Berufsbezeichnung "Staatlich anerkannte Heilerziehungspflegerin" zu führen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Generell ist also zu prüfen, ob das Ende der Ausbildung gesetzlich oder in einer Berufsausbildungsverordnung festgelegt ist.

## **3 Wegfall der Belegvorlagepflicht für die Steuererklärung des Jahres 2017**

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde ab dem Veranlagungszeitraum 2017 die bislang geltende Belegvorlagepflicht bis auf wenige Ausnahmen in eine **Belegvorhaltepflcht** geändert. Dies bedeutet, dass Steuerzahler mit der Steuererklärung für 2017 dem Finanzamt grundsätzlich nur noch dann Belege vorlegen müssen, wenn das Finanzamt dazu auffordert. Gemeint sind hiermit Belege, die bisher zwingend im Original vorgelegt werden

mussten (Spendenbescheinigung, Kapitalertragsteuerbescheinigung, Nachweis über den Grad der Behinderung), und auch sonstige einzureichende Unterlagen, Aufstellungen und Erläuterungen, die für das Besteuerungsverfahren von Bedeutung sind, für die es aber keine gesetzliche Vorlagepflicht gab. Ziel dieser Neuregelung ist die Erleichterung der elektronischen Abgabe der Steuererklärung.

Zu beachten sind aber die **Aufbewahrungsfristen für Belege**:

- Für die meisten Steuerbürger gilt, dass sie Belege grundsätzlich bis zum Ablauf der Einspruchsfrist (einen Monat ab Erhalt des Steuerbescheids) und nach Einlegung eines Einspruchs oder einer Klage bis zum endgültigen Abschluss des Verfahrens aufbewahren sollten. Belege, die für mehrere Jahre von Bedeutung sind (z. B. ärztliche Atteste), sollten entsprechend länger aufbewahrt werden. Sollte der Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen oder vorläufig sein, sollten die Belege ebenfalls aufbewahrt werden.
- Eine besondere Regelung gilt für Bescheinigungen für Spenden und Mitgliedsbeiträge an als gemeinnützig anerkannte Vereine und Einrichtungen: Diese müssen bis zu einem Jahr nach Bekanntgabe des Steuerbescheids aufbewahrt werden, wenn sie nicht zuvor vom Finanzamt angefordert wurden.
- Für Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, sind Rechnungen für die Dauer von zwei Jahren aufzubewahren. Das können z. B. Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen sein. Die Frist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist.
- Soweit eine gewerbliche Tätigkeit betrieben wird, wie z. B. aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage, gilt für die Unterlagen eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren.
- Haben Steuerbürger Überschusseinkünfte (Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, aus nicht der Abgeltungsteuer unterliegendem Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte), die in der Summe höher als 500 000 € pro Jahr sind, müssen Belege und Aufzeichnungen in diesem Zusammenhang grundsätzlich sechs Jahre aufbewahrt werden. Das Gleiche gilt ab VZ 2018 auch für Stpfl., die allein oder zusammen mit nahe stehenden Personen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf gesellschaftsrechtliche, finanzielle oder geschäftliche Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben können.

**Hinweis:**

Abzuwarten bleiben die Reaktionen der jeweiligen Finanzämter.

#### **4 Keine Abziehbarkeit von Studiengebühren als Sonderausgaben ("Schulgeldzahlungen")**

Entgelte für ein Studium an einer privaten (Fach-)Hochschule können nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden, wie der Bundesfinanzhof entschieden hat. Im Urteilsfall studierte die Tochter des Stpfl. an einer nichtstaatlichen, akademischen Bildungseinrichtung, die durch das damalige Ministerium für Schule, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen nach Maßgabe der Vorschriften des entsprechenden Hochschulgesetzes als Fachhochschule staatlich anerkannt war. Der Stpfl. begehrte den Sonderausgabenabzug für die entrichteten Studiengebühren.

Dies lehnte das Finanzamt ab, was nun auch der Bundesfinanzhof bestätigte. Als Sonderausgaben abzugsfähig ist lediglich das Entgelt für eine private Schule, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) Anwendung findet. Hochschulen und Fachhochschulen fallen allerdings nicht unter diesen Begriff der "Schule", da diese nicht zu einem entsprechend anerkannten allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schul- oder Berufsabschluss führen.

**Hinweis:**

Das Gericht weist im Übrigen darauf hin, dass Eltern Aufwendungen für die Berufsausbildung ihrer Kinder grundsätzlich auch nicht als außergewöhnliche Belastungen in Abzug bringen können. Als außergewöhnliche Belastungen werden nur solche Unterhaltskosten erfasst, die einem über den üblichen Lebensunterhalt

hinausgehenden besonderen und damit außergewöhnlichen Bedarf, z. B. einem krankheitsbedingtem Ausbildungsmehrbedarf, dienen. Ausbildungsunterhalt – zu dem wie im Streitfall auch Studiengebühren gehören können – ist hingegen kein atypischer Unterhaltsaufwand.

Ggf. kann das Kind selber die Studiengebühren als Sonderausgaben ("Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung") geltend machen, was sich allerdings nur dann auswirken würde, wenn das Kind auch entsprechende Einkünfte, z. B. aus einer Nebentätigkeit erzielen würde.

## **5 Erste Tätigkeitsstätte bei Auslandssemester?**

Wurde bereits eine Berufsausbildung abgeschlossen, so können Kosten einer weiteren berufsbezogenen Ausbildung steuerlich als vorweggenommene Werbungskosten zur später ausgeübten Tätigkeit geltend gemacht werden. Ggf. führen dann die Werbungskosten zunächst zu einem Verlustvortrag, der später mit Einnahmen verrechnet werden kann. Diese Situation ergibt sich bei Studenten z. B. dann, wenn vor dem Studium bereits eine Ausbildung abgeschlossen wurde oder ggf. auch dann, wenn nach einem Bachelorstudium ein Masterstudium angeschlossen wird und es sich insoweit nicht um eine einheitliche Ausbildung handelt. In diesen Fällen ist besonders interessant, wenn Fahrtkosten oder gar Kosten einer doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden können.

Über einen solchen Fall hatte das Finanzgericht Münster zu entscheiden. Die Beteiligten stritten darüber, wo sich die erste Tätigkeitsstätte der Stpfl. während eines Auslandssemesters bzw. eines Auslandspraktikums befunden hat und damit letztlich um die Abzugsfähigkeit von Reisekosten. Die Stpfl. begann nach dem Abschluss einer anderen Ausbildung zum Wintersemester 2012/13 mit dem Studium International Business an der Fachhochschule (FH) B-Stadt. Nach der Bachelorprüfungsordnung der FH B-Stadt sind für diesen Studiengang zwei Auslandssemester sowie ein Auslandspraxissemester vorgesehen. Die Studentin absolvierte die beiden Auslandssemester im Wintersemester 2014/15 und im Sommersemester 2015 in E-Stadt (Ausland) und im Anschluss daran ein Praxissemester in M-Stadt (Ausland). In diesem Praxissemester war sie nach eigenen Angaben in Vollzeit bei einer Au-pair-Agentur tätig, wobei ihr ein Büroarbeitsplatz zur Verfügung gestellt wurde. Hierfür erhielt sie im Streitjahr 2015 einen Arbeitslohn in Höhe von umgerechnet 2 416 €. Während des gesamten Studiums, auch während der Auslandsaufenthalte, behielt die Studentin ihren Wohnsitz in der Wohnung ihrer Eltern in C-Stadt (Inland) bei. Hierbei handelte es sich um eine Vierzimmerwohnung mit Küche und Bad, deren Miete und Nebenkosten von den Eltern getragen wurden. Unstrittig war, dass sich dort in den Streitjahren 2014 und 2015 der Lebensmittelpunkt der Studentin befunden hat. Die Studentin machte Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Studium geltend und beantragte die Festsetzung von Verlusten. Das Finanzamt akzeptierte die für 2015 geltend gemachten Mietkosten und Verpflegungsmehraufwendungen für E-Stadt (Ausland) und M-Stadt (Ausland) nicht.

Dieses Ergebnis bestätigte das Finanzgericht Münster. Die Kosten waren nicht abziehbar, weil die Studentin weder in E-Stadt noch in M-Stadt (jeweils Ausland) eine doppelte Haushaltsführung unterhalten hat. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Dies war jedoch nicht der Fall.

Vielmehr befand sich nach der Entscheidung des Finanzgerichts die erste Tätigkeitsstätte der Studentin während der Auslandsaufenthalte im Ausland und nicht mehr an der inländischen Fachhochschule. Eine Universität sei sowohl im Falle eines vollständigen Auslandsstudiums als auch während eines Auslandssemesters als erste Tätigkeitsstätte des Studenten anzusehen. Im Ausland habe sich auch der einzige eigene Hausstand der Stpfl. befunden, da die reinen Besuchsufenthalte in der Wohnung der Eltern keinen eigenen Hausstand der Stpfl. begründet hätten.

Während ihres Auslandspraktikums in M-Stadt (Ausland) war die Studentin gegen Entgelt bei einer Au-pair-Agentur tätig, sodass sie für diesen Zeitraum als Arbeitnehmerin anzusehen war. Insoweit befand sich ihre erste Tätigkeitsstätte in dem ihr von der Arbeitgeberin zur Verfügung gestellten Büro, da sie während der gesamten Dauer des Dienstverhältnisses dieser Tätigkeitsstätte

zugeordnet war und dort arbeitstäglich tätig wurde. Deshalb fand die Sonderregelung zur ersten Tätigkeitsstätte während einer Ausbildung auf das Auslandspraktikum der Studierenden keine Anwendung, da sie während dieser Zeit eine Bildungseinrichtung nicht für Zwecke eines Vollzeitstudiums tatsächlich aufgesucht hat. Zudem unterhielt die Studentin außerhalb der Orte ihrer ersten Tätigkeitsstätten mangels finanzieller Beteiligung an der elterlichen Wohnung keinen eigenen Hausstand.

## **6 Verlängerte Festsetzungsfrist auch bei Steuerhinterziehung durch Miterben**

Dass ein Erbfall steuerliche Risiken in verschiedenen Bereichen mit sich bringen kann, zeigt ein aktuelles Urteil des Bundesfinanzhofs. Im Streitfall war die Stpfl. gemeinsam mit ihrer Schwester Erbin ihrer verstorbenen Mutter. Die Erblasserin hatte in den Jahren 1993 bis 1999 Kapitaleinkünfte im Ausland erzielt, die sie nicht in ihren Einkommensteuererklärungen angegeben hatte. Seit 1995 war sie auf Grund einer Demenzerkrankung nicht mehr in der Lage, wirksame Einkommensteuererklärungen abzugeben. Die Steuererklärungen der Erblasserin waren unter Beteiligung der Schwester der Stpfl. (Miterbin) erstellt worden. Dieser war spätestens ab Eintritt des Erbfalls bekannt, dass die Mutter (Erblasserin) ihre Kapitaleinkünfte in den Einkommensteuererklärungen zu niedrig angegeben hatte. Das Finanzamt erließ gegenüber der Stpfl. als Gesamtrechtsnachfolgerin der Erblasserin geänderte Einkommensteuerbescheide, in denen es die Steuer für nicht erklärte Zinsen für die letzten zehn Jahre nachforderte. Das Finanzamt berief sich hierbei auf die verlängerten Festsetzungsfristen auf Grund von Steuerhinterziehung.

Diese Vorgehensweise bestätigte der Bundesfinanzhof. Die Festsetzungsfrist auf Grund einer Steuerhinterziehung verlängert sich bei einem Erbfall auch dann, wenn der demenzerkrankte Erblasser ausländische Kapitaleinkünfte nicht erklärt, jedoch ein Miterbe von der Verkürzung der Einkommensteuer wusste und damit selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Die Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre wirkt dabei auch zu Lasten des Miterben, der von der Steuerhinterziehung keine Kenntnis hat.

War der Erblasser zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer Demenzerkrankung geschäftsunfähig, ist seine Steuererklärung zwar unwirksam. Dies hat auf die Höhe der gesetzlich entstandenen Steuer jedoch keine Auswirkung. Erfährt ein Erbe vor oder nach dem Erbfall, dass die Steuern des Erblassers zu niedrig festgesetzt wurden, ist er auch in diesem Fall verpflichtet, die (unwirksame) Einkommensteuererklärung des Erblassers zu berichtigen. Diese Berichtigungspflicht wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass er bereits vor dem Tod des Erblassers Kenntnis davon hatte, dass dessen Steuererklärung unrichtig ist. Unterlässt er dies, begeht er eine Steuerhinterziehung. Diese Steuerhinterziehung führt dazu, dass sich bei allen Miterben die Festsetzungsfrist für die verkürzte Steuer auf zehn Jahre verlängert. Wie das Gericht hervorhebt, trifft dies auch den Miterben, der weder selbst eine Steuerhinterziehung begangen hat noch von dieser wusste.

### **Hinweis:**

Dies zeigt, dass im Erbfall eine sorgfältige Analyse der steuerlichen Situation des Erblassers erfolgen muss. Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der vom Erblasser abgegebenen Erklärungen, so trifft die Erben eine Berichtigungspflicht gegenüber dem Finanzamt. Wird dies unterlassen, so kann dies als vorsätzliche Steuerhinterziehung eingestuft werden.

## **7 Spendenrechtliche Beurteilung von "Crowdfunding"**

Crowdfunding bezeichnet eine Form der Mittelakquise unter Nutzung internetbasierter Strukturen, die die Beteiligung einer Vielzahl von Personen (der "Crowd") ermöglicht. Dabei werden die einzelnen durch einen Dritten ("Projektveranstalter") durchzuführenden Projekte oder zu entwickelnden Produkte auf einer Internetplattform (sog. "Crowdfunding-Portal") vorgestellt und Gelder zur Erreichung eines häufig festen Finanzierungsziels eingeworben. Organisation und Abwicklung der einzelnen Akquisemethoden können dabei sehr unterschiedlich ausgestaltet sein.



Insbesondere zu der Frage eines steuerlichen Spendenabzugs bei solchen Modellen hat nun das Bundesfinanzministerium Stellung genommen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- **Klassisches Crowdfunding:** Klassisches Crowdfunding ist eine Finanzierungsform von Start-up-Unternehmen zur Sicherung der Anlauffinanzierung. Die Unterstützer erhalten für ihren Beitrag zur Erreichung des Finanzierungsziels regelmäßig eine Gegenleistung in Form der Überlassung einer Ausfertigung des jeweiligen Projektergebnisses nach Beendigung der Projektphase (z. B. in Form eines technischen Wirtschaftsguts). Zahlungen im Rahmen eines "klassischen Crowdfunding" sind nicht als steuerliche Spende abziehbar. Eine Spende muss ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils an einen begünstigten Zuwendungsempfänger gegeben werden und die Spendenmotivation im Vordergrund stehen. Die Unentgeltlichkeit ist für die Spende und damit für den Spendenabzug konstitutives Merkmal. Die steuerliche Entlastung der Spende ist nur gerechtfertigt, wenn sie ausschließlich fremdnützig, d. h. zur Förderung des Gemeinwohls, verwendet wird. Eine Aufteilung der Zahlung in ein angemessenes Entgelt für die versprochene Gegenleistung und eine den Nutzen übersteigende "unentgeltliche" Leistung scheidet bei einer einheitlichen Gegenleistung aus. Ein Spendenabzug scheitert beim "klassischen Crowdfunding" regelmäßig auch deswegen, weil der Zuwendungsempfänger nicht steuerbegünstigt ist.
- **Spenden Crowdfunding:** Als sog. "Spenden Crowdfunding" werden anlassbezogene Spendensammlungen organisiert, die i. d. R. ein festes Sammlungsziel haben. Nur bei Erreichen des Sammlungsziels in der vorgegebenen Höhe und Zeit leitet das Crowdfunding-Portal die eingesammelten Mittel an die jeweiligen Projektveranstalter weiter. Weder die einzelnen Zuwendenden noch das Crowdfunding-Portal erhalten für diese Zuwendung eine Gegenleistung. Wird das Sammlungsziel nicht erreicht, dann erhalten die zuwendenden Personen in einigen Fällen ihre Einzahlung ohne Abzüge zurück (sog. "Alles-oder-Nichts-Prinzip"). Wenn der Empfänger der Finanzierungsmittel aus dem Crowdfunding eine steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts ist, dann ist diese nach den allgemeinen gemeinnützigkeits- und spendenrechtlichen Regelungen berechtigt, für die erhaltenen Mittel Zuwendungsbestätigungen auszustellen. Die Zulässigkeit eines steuerlichen Spendenabzugs hängt dabei von den Eigenschaften der Beteiligten und den zwischen ihnen bestehenden rechtlichen Verbindungen ab.
- **Crowdinvesting, -lending:** Bei dem Modell des sog. "Crowdinvesting" werden die Mitglieder der Crowd finanziell an dem Projekterfolg beteiligt, indem ihre Investitionen eigenkapitalähnlichen Charakter besitzen. Beim sog. "Crowdlending" vergibt die Crowd als Alternative zu einem klassischen Bankkredit über eine feste Laufzeit ein Darlehen zu einem vereinbarten Zins mit dem jeweiligen Projektveranstalter als Darlehensnehmer. Soweit die Projektunterstützer ihr Vermögen in der vorgenannten Weise lediglich umschichten, scheidet ein Spendenabzug aus. Denn eine steuerliche Spende setzt die endgültige wirtschaftliche Belastung des jeweiligen Geldgebers voraus.

**Hinweis:**

Eine Spende im steuerlichen Sinne liegt also nur beim Spenden Crowdfunding vor. Ob die Spendenbestätigung vom Projektveranstalter oder vom Crowdfunding-Portal selbst ausgestellt wird, hängt davon ab, wer als steuerbegünstigter Zuwendungsempfänger anzusehen ist. Oftmals tritt das Crowdfunding-Portal als Treuhänder für den Projektverantwortlichen auf und leitet die vereinnahmten Zuwendungsmittel an diesen weiter. Dann ist – unter den allgemeinen Bedingungen – der Projektveranstalter zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen berechtigt.

## **8 Keine Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeit bei schädlichem Zusammenhang mit nichtselbstständiger Haupttätigkeit**

Gesetzlich ist für bestimmte ehrenamtlich ausgeübte nebenberufliche Tätigkeiten eine Steuerbefreiung für Einnahmen bis zu 2 400 € im Jahr vorgesehen. Die sog. Übungsleiterpauschale gilt für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten

oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen, sofern die Tätigkeit für einen begünstigten Auftraggeber erbracht wird.

Bei der Übungsleiterpauschale ist – neben weiteren Aspekten – Voraussetzung, dass die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird. Dies ist dann gegeben, wenn sie – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z. B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.

Eine Tätigkeit wird nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist. Dies ist auch bei formaler Trennung von haupt- und nebenberuflicher selbstständiger oder nichtselbstständiger Tätigkeit für denselben Arbeitgeber anzunehmen, wenn beide Tätigkeiten gleichartig sind und die Nebentätigkeit unter ähnlichen organisatorischen Bedingungen wie die Haupttätigkeit ausgeübt wird oder der Stpfl. mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem Dienstverhältnis faktisch oder rechtlich obliegende Nebenpflicht erfüllt.

Diese Aspekte hat der Bundesfinanzhof nun nochmals bestätigt. Im Urteilsfall waren die Mitarbeiter des Stpfl. in ihrem Hauptberuf in Vollzeit angestellt. Einige von ihnen leisteten zusätzliche ehrenamtliche Schichten. Hierfür erhielten die Mitarbeiter eine pauschale Aufwandsentschädigung, die der Arbeitgeber nicht der Lohnsteuer unterwarf. Der Bundesfinanzhof bestätigt nun aber, dass insoweit die Ehrenamtszuschale nicht zur Anwendung kommt, da wegen des unmittelbaren Zusammenhangs beider Tätigkeiten die weitere Tätigkeit als Teil der Haupttätigkeit anzusehen sei. Eine nebenberufliche Tätigkeit liegt somit nicht vor.

## **9 Erbschaftsteuer: Nach Erbfall aufgetretener Gebäudeschaden – kein Abzug der Reparaturaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit**

Gehen auf den Erben vom Erblasser begründete Verpflichtungen über, so mindern diese als Nachlassverbindlichkeiten die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer. Allerdings gilt dies auf Grund des Stichtagsprinzips bei der Erbschaftsteuer nur für solche Verbindlichkeiten, die bereits zu Lebzeiten des Erblassers begründet wurden. Daher ist sorgfältig zu differenzieren, wie der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 26.7.2017 (Aktenzeichen II R 33/15) herausstellt.

Es ging um folgenden Sachverhalt: Zum Nachlass des im April 2006 verstorbenen O gehörte ein Zweifamilienhaus, in dem der Erblasser eine Wohnung selbst bewohnt und die andere vermietet hatte. Im Oktober 2006 stellte sich heraus, dass O noch vor seinem Tod Heizöl für die Ölheizung seines Hauses bezogen hatte, das eine veränderte Qualität aufwies. Auf Grund dieser veränderten Heizölqualität war ein Großteil des Heizöls ohne Störmeldung aus einem Tank der Heizanlage ausgetreten und hatte sich im Ölauffangraum gesammelt. Eine von der Mieterin beauftragte Firma beseitigte das ausgetretene Öl, sodass die Heizung weiter genutzt werden konnte. Zu einem späteren Zeitpunkt ersetzte eine Firma die alten Tanks der Anlage und reinigte den Öllageraum. Das Finanzamt setzte gegen den Erben Erbschaftsteuer fest, ohne die vom Erben geltend gemachten, anteiligen Reparaturaufwendungen für die Heizungsanlage zum Abzug zuzulassen.

Diese Sichtweise bestätigte der Bundesfinanzhof. Das Gericht entschied, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an geerbten Gegenständen wie Grundstücken oder Gebäuden, deren Ursache vom Erblasser gesetzt wurde, die aber erst nach dessen Tod in Erscheinung treten, nicht als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar sind. Der Bundesfinanzhof hatte bereits mit früheren Urteilen entschieden, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Mängeln und Schäden an geerbten Grundstücken oder Gebäuden – etwa unter dem Gesichtspunkt eines aufgestauten Reparaturbedarfs – grundsätzlich keine Erblässerschulden darstellen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn schon zu Lebzeiten des Erblassers eine öffentlich-rechtliche oder eine privatrechtliche Verpflichtung (etwa gegenüber einem Mieter) zur Mängel- oder Schadensbeseitigung bestand.

### **Hinweis:**

In der Praxis ist also sorgfältig zu prüfen, ob bereits zum Zeitpunkt des Erbfalls eine Verpflichtung bestanden hat. Insoweit ist eine streng stichtagsbezogene Prüfung vorzunehmen. Eine durch aufgestauten

Reparaturaufwand resultierende Wertminderung eines Gebäudes kann jedoch ggf. bei der für erbschaftsteuerliche Zwecke vorzunehmenden Grundstücksbewertung Berücksichtigung finden.

## **10 Erbschaftsteuer: Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das Todesjahr des Erblassers als Nachlassverbindlichkeiten**

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gehören zu den die Bemessungsgrundlage mindernden Nachlassverbindlichkeiten nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Stpfl. durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen. Als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig ist demnach die Einkommensteuer-Abschlusszahlung.

Das Finanzgericht Münster hat nun ausdrücklich entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass dies auch für Vorauszahlungen zur Einkommensteuer gilt. Damit seien Einkommensteuer-Vorauszahlungen, die für ein erst nach dem Tod des Erblassers beginnendes Kalendervierteljahr festgesetzt werden, beim Erben als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Im Urteilsfall war der Abzug der Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das III. und IV. Quartal 2014 als Schulden des Erblassers bei den Nachlassverbindlichkeiten strittig. Der Todeszeitpunkt lag im dritten Quartal 2014. Das Finanzamt wollte die Vorauszahlung für das IV. Quartal nicht berücksichtigen. Dem widersprach das Finanzgericht. Es führte aus, dass für nach dem Todeszeitpunkt entstandene Vorauszahlungen nichts anderes gelten könne als für die Einkommensteuer-Abschlusszahlung, da die Schuld jeweils vom Erblasser herrühre. Auch würde die Abschlusszahlung höher ausfallen, wenn die Vorauszahlung nicht geleistet worden wäre und diese Abschlusszahlung dann aber in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig sei.

### **Hinweis:**

Gegen das Urteil ist die Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof anhängig, sodass das Urteil des Finanzgerichts noch nicht rechtskräftig ist. In einschlägigen Fällen sollte ein Ansatz der Nachlassverbindlichkeiten entsprechend der Sichtweise des Finanzgerichts begehrt werden.

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

## **11 1 %-Regelung: Schätzung des Bruttolistenpreises bei Importfahrzeug**

Nach den gesetzlichen Vorgaben ist die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Entsprechendes gilt für ein betriebliches Fahrzeug, das einem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Der Bundesfinanzhof konkretisiert dies: Handelt es sich bei dem Fahrzeug um ein Importfahrzeug und ist weder ein inländischer Bruttolistenpreis noch eine Vergleichbarkeit mit einem bau- und typengleichen inländischen Fahrzeug gegeben, ist der inländische Bruttolistenpreis zu schätzen. Der inländische Bruttolistenpreis ist jedenfalls dann nicht zu hoch geschätzt, wenn sich die Schätzung an den typischen Bruttoabgabepreisen orientiert, die Importfahrzeughändler, welche das betreffende Fahrzeug selbst importieren, von ihren Endkunden verlangen. Nicht maßgeblich ist der Bruttolistenpreis im Ausland.

## 12 Zeitpunkt der lohnsteuerlichen Erfassung von Arbeitslohn aus Beiträgen zur Direktversicherung

Der Bundesfinanzhof hat klargestellt, dass Beiträge des Arbeitgebers zu einer Direktversicherung des Arbeitnehmers für eine betriebliche Altersversorgung kein laufend gezahlter Arbeitslohn, sondern ein sonstiger Bezug sind, der in dem Kalenderjahr bezogen wird, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt. Dieser Zufluss ist nicht schon mit Erteilung der Einzugsermächtigung durch den Arbeitgeber zugunsten des Versicherungsnehmers erfolgt, sondern erst, wenn der Arbeitgeber den Versicherungsbeitrag tatsächlich leistet (Belastung des Bankkontos des Arbeitgebers).

Die Stpfl., eine GmbH, hatte zugunsten ihres Geschäftsführers G bei der L-AG eine betriebliche Direktversicherung (Rentenversicherung) zur Altersversorgung abgeschlossen. Die Ansprüche aus der Direktversicherung standen unmittelbar dem Geschäftsführer zu. Die Direktversicherung beruhte auf einer Entgeltumwandlung. Zusammen mit dem Versicherungsantrag von Dezember 2010 erteilte die GmbH der L-AG eine Einzugsermächtigung für den jährlichen Versicherungsbeitrag von 4 440 € und behielt den Beitrag für den Zeitraum 1.12.2010 bis 30.11.2011 vom Dezemberlohn des G ein. Die L-AG zog den Beitrag erst im Folgejahr, am 5.1.2011, vom Geschäftskonto der Stpfl. ein. Die Belastung des Kontos erfolgte am 7.1.2011. Für den Folgezeitraum erfolgte die Abbuchung des Beitrags im Dezember 2011.

Die Stpfl. berücksichtigte die Versicherungsbeiträge in ihren Lohnsteueranmeldungen 2010 und 2011 jeweils als steuerfreien Arbeitslohn. Das Finanzamt war jedoch der Auffassung, dass dem G im Jahr 2011 Beiträge in Höhe von insgesamt 8 880 € als Arbeitslohn zugeflossen waren. Da jährlich nach den gesetzlichen Vorgaben lediglich ein Betrag von 4 440 € steuerfrei sei, sei der Restbetrag in derselben Höhe steuerpflichtig.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Laufender Arbeitslohn gilt in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt. Sonstige Bezüge und nicht laufender Arbeitslohn sind auch solche Bezüge, die im Kalenderjahr nur einmal gezahlt werden, auch wenn sie sich in aufeinanderfolgenden Jahren wiederholen. Bei Beiträgen des Arbeitgebers an eine Direktversicherung zur betrieblichen Altersversorgung des Arbeitnehmers erfüllt der Arbeitgeber den Anspruch des Arbeitnehmers in dem Zeitpunkt, in dem er den fraglichen Versicherungsbeitrag an die Versicherung leistet. Vorliegend erfolgte die Zahlung jeweils mit der Belastung des Bankkontos des Arbeitgebers, also am 7.1.2011 und im Dezember 2011. Somit war dem Geschäftsführer in 2011 Arbeitslohn für eine Direktversicherung in Höhe von 8 880 € zugeflossen, wonach aber nur 4 440 € (gesetzlicher Jahreshöchstbetrag) steuerfrei sind.

### Handlungsempfehlung:

Gerade bei solchen Einmalzahlungen ist auf den Zahlungszeitpunkt zu achten. Im Zweifel sollte der Betrag per Überweisung geleistet werden, um Sicherheit beim Zahlungszeitpunkt zu erlangen.

## 13 Lohnsteuerliche Behandlung der Beschaffung einer BahnCard durch den Arbeitgeber

Mit einer BahnCard der Deutschen Bahn AG können 12 Monate lang ermäßigte Fahrausweise erworben werden. Zu der Frage, wie die Überlassung einer BahnCard durch den Arbeitgeber steuerlich zu beurteilen ist, wenn diese zur dienstlichen sowie auch zur privaten Nutzung an den Arbeitnehmer weitergegeben wird, sind nach der bundeseinheitlich abgestimmten Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. für die BahnCard 100 und die BahnCard 50 zwei Fallgestaltungen zu unterscheiden:

1. **Prognose einer Vollamortisation:** Unabhängig von der privaten Nutzungsmöglichkeit kann aus Vereinfachungsgründen ein **überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers** an der Überlassung angenommen werden, wenn nach der Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die im Rahmen der Auswärtstätigkeit ohne Nutzung der BahnCard während deren Gültigkeitsdauer anfallen würden, die Kosten der BahnCard erreichen oder übersteigen (prognostizierte Vollamortisation). In diesem Fall stellt die Überlassung der BahnCard an den Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn dar. Tritt die prognostizierte

Vollamortisation aus unvorhersehbaren Gründen (z. B. Krankheit) nicht ein, ist keine Nachversteuerung vorzunehmen; das überwiegend eigenbetriebliche Interesse bei Hingabe der BahnCard wird hierdurch nicht berührt.

**Beispiel:**

Der Außendienstmitarbeiter A erhält von seinem Arbeitgeber im Januar 2018 eine BahnCard 100 (2. Klasse, Wert: 4 270 €), die von ihm auch privat genutzt wird. Nach der Prognose des Arbeitgebers würden Einzelfahrscheine für die beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten des A im Jahre 2018 insgesamt ca. 4 500 € kosten.

Die Überlassung der BahnCard an Arbeitnehmer A stellt keinen Arbeitslohn dar, da nach der Prognose des Arbeitgebers zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine die Kosten der BahnCard übersteigen.

2. **Prognose einer Teilamortisation:** Erreichen die durch die Nutzung der überlassenen BahnCard ersparten Fahrtkosten, die im Rahmen der Auswärtstätigkeit ohne Nutzung der BahnCard während deren Gültigkeitsdauer anfallen würden, nach der Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard deren Kosten voraussichtlich nicht vollständig (Prognose der Teilamortisation), liegt die Überlassung der BahnCard nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers. Der Wert der BahnCard ist als **geldwerter Vorteil** zu erfassen. Die Überlassung der BahnCard stellt in diesem Fall zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die während der Gültigkeitsdauer der BahnCard durch deren Nutzung für dienstliche Fahrten ersparten Fahrtkosten können dann ggf. monatsweise oder auch am Ende des Gültigkeitszeitraums als Korrekturbetrag den steuerpflichtigen Arbeitslohn mindern (als Verrechnung des dann feststehenden steuerfreien Reisekostenerstattungsanspruchs des Arbeitnehmers mit der zunächst steuerpflichtigen Vorauszahlung auf mögliche Reisekosten in Form der BahnCard). Für die Höhe des Korrekturbetrags können aus Vereinfachungsgründen – anstelle einer quotalen Aufteilung (Nutzung zu dienstlichen Zwecken im Verhältnis zur Gesamtnutzung) – auch die ersparten Reisekosten für Einzelfahrscheine, begrenzt auf die Höhe der tatsächlichen Kosten der BahnCard, zu Grunde gelegt werden.

**Handlungsanweisung:**

Im Zeitpunkt der Ausgabe der BahnCard ist also eine Prognose der für den Arbeitgeber ersparten Reisekosten aufzustellen. Diese ist zur Dokumentation zum Lohnkonto zu nehmen.

**Hinweis:**

Nutzt der Arbeitnehmer die BahnCard ausschließlich für private Zwecke, liegt in vollem Umfang steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Nutzt der Arbeitnehmer die BahnCard ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, ist die Erstattung des Arbeitgebers steuerpflichtiger Arbeitslohn, der pauschal mit 15 % versteuert werden kann.

**14 Unfallbedingte Entschädigungsleistungen nur zu versteuern, wenn Ersatz für entgangenes Gehalt vorliegt**

Streitig war die tarifermäßigte Besteuerung von unfallbedingten Zahlungen einer Versicherung. Der Stpfl. wurde im Jahr 1993 als Fahrradfahrer bei einem Verkehrsunfall schwer verletzt und ist seitdem schwerbehindert. In einem Rechtsstreit vertrat das Oberlandesgericht die Auffassung, der Stpfl. wäre ohne den Unfall als Gymnasiallehrer verbeamtet worden. Im Jahr 2006 und zu Beginn des Jahres 2012 wurden durch die Versicherung des Schädigers diverse Zahlungen als Vorschuss auf den Schadenersatz an den Stpfl. geleistet. Im Jahr 2012 schlossen der Stpfl. und die Versicherung einen Vergleich, wonach die Versicherung an den Stpfl. ab dem 1.9.2008 regelmäßige monatliche Zahlungen auf den Erwerbs- und Fortkommensschaden zu leisten habe. Die in 2006 geleisteten Zahlungen wurden hierauf angerechnet. Im Rahmen der Abwicklung des Vergleichs für die Vergangenheit und die Zukunft ermittelte die Versicherung den laufenden Verdienstausfall für Dezember 2012. Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2012 keine Tarifermäßigung für die Entschädigungszahlungen.

Der Bundesfinanzhof hat dagegen entschieden, dass eine **tarifbegünstigt zu versteuernde Entschädigung** vorlag. In diesem Zusammenhang sind folgende Aspekte entscheidend:

- Bei Entschädigungen wegen Körperverletzung ist zu unterscheiden zwischen Beträgen, die den Verdienstausfall ersetzen und solchen, die als Ersatz für Arzt- und Heilungskosten und die Mehraufwendungen während der Krankheit sowie als Ausgleich für immaterielle Einbußen in Form eines Schmerzensgeldes gewährt werden. Nur so weit entgangene oder entgehende Einnahmen auf Grund der verminderten Erwerbsfähigkeit ersetzt werden, ist eine steuerpflichtige Entschädigung gegeben.
- Tarifbegünstigt werden solche Entschädigungen, deren Zufluss in einem Veranlagungszeitraum zu einer für den jeweiligen Stpfl. im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führen.
- Dementsprechend sind solche Entschädigungen als außerordentliche Einkünfte zu behandeln, deren zusammengeballter Zufluss zu einer Ausnahmesituation in der Progressionsbelastung des jeweiligen Stpfl. führt. Zwar liegt sie typischerweise nicht vor, wenn eine einheitliche Entschädigungsleistung in mehreren Veranlagungszeiträumen zufließt; es ist indes insgesamt nicht von einer einheitlichen Entschädigungszahlung auszugehen, wenn zwei Entschädigungszahlungen in aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen nicht zum Ausgleich für dasselbe Schadensereignis, etwa den Verlust eines Arbeitsplatzes, gezahlt wurden.
- Im Streitfall liegt darüber hinaus hinsichtlich der Entschädigungszahlungen im Jahr 2006 einerseits und den Entschädigungszahlungen im Streitjahr andererseits keine einheitliche Gesamtentschädigung vor, deren ratenweise Auszahlung in verschiedenen Veranlagungszeiträumen einer tarifbegünstigten Besteuerung entgegenstünde. Die im Jahr 2006 geleisteten Zahlungen standen nicht mit der auf der Grundlage des Vergleichs vom 9.7.2012 geleisteten Entschädigung im Zusammenhang. Es handelt sich vielmehr um zwei selbstständig zu beurteilende Entschädigungen, die dem Stpfl. jeweils in einem Veranlagungszeitraum, 2006 und 2012, zusammengeballt zugeflossen sind. Im Übrigen fehlt bei einem zeitlichen Abstand zweier selbstständiger Entschädigungszahlungen von sechs Jahren – wie im Streitfall – auch der für die Beurteilung der Einheitlichkeit einer Entschädigungsleistung erforderliche zeitliche Zusammenhang.

**Hinweis:**

Deutlich wird, dass im jeweiligen Einzelfall anhand der getroffenen Vereinbarungen oder der gerichtlichen Entscheidung sorgfältig zu analysieren ist, aus welchem Grund Zahlungen fließen. Nur so weit diese entgangene Einnahmen ausgleichen, welche steuerpflichtig gewesen wären, liegen steuerpflichtige Entschädigungen vor.

Die Frage des zusammengeballten Zuflusses ist in dem jeweiligen Einzelfall zudem sorgfältig zu prüfen.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 15 US-Steuerreform – Auswirkungen für international tätige Unternehmen?

Ende 2017 wurde in den Vereinigten Staaten die größte Steuerreform seit dem Jahr 1986 verabschiedet, die Änderungen traten im Wesentlichen am 1.1.2018 in Kraft. In den Medien hat insbesondere die deutliche Senkung des Körperschaftsteuersatzes zu Recht großes Interesse erfahren. Dieser wird von 35 % auf **21 %** gesenkt. Hinzu treten in den USA allerdings teilweise noch "state taxes" und ggf. "local taxes" von Städten, sodass sich eine Gesamtbelastung von deutlich über 21 % ergeben kann. Dies führt im Bereich der Unternehmensbesteuerung zu einer merklichen Neupositionierung im internationalen Steuerwettbewerb: Waren die USA bislang im Spitzenbereich der Belastungssätze zu finden und daher aus steuerlicher Sicht eher unattraktiv, so hat sich dies nun ins Gegenteil verkehrt. Kerngedanke der gesamten US-Steuerreform ist die Stärkung des Standorts USA – getreu dem Motto "America first". Einzelne EU-Staaten haben bereits reagiert, so

haben Großbritannien und Frankreich eine Senkung der Unternehmensteuern angekündigt. Insoweit gerät Deutschland mit den vergleichsweise sehr hohen Steuersätzen unter Druck.

**Hinweis:**

Unmittelbare Konsequenzen hatte die Senkung des Körperschaftsteuersatzes in den USA bei einigen Unternehmen im Jahresabschluss zum 31.12.2017 hinsichtlich einer Neubewertung latenter Steuern. Aus diesen Effekten ergab sich z. B. bei der Deutschen Bank ein negativer Ergebniseffekt von rund 1,5 Mrd. US\$, dagegen z. B. bei BMW ein positiver Effekt von ca. 1 Mrd. €

Bei deutschen Unternehmen, die Tochtergesellschaften in den USA unterhalten, sind allerdings nicht nur die dortigen Steuersätze von Bedeutung. Vielmehr ist auch von Belang, wie Leistungsbeziehungen zwischen den Unternehmen in Deutschland und den in den USA gestaltet und damit besteuert werden, wo also z. B. eine Fremdfinanzierung erfolgt, wo immaterielle Wirtschaftsgüter gehalten werden oder auch an welchem Ort Konzernservicegesellschaften verortet sind. Bislang galt grds. auf Grund des hohen Steuerniveaus in den USA, dass dort möglichst viel Aufwand und letztlich möglichst wenig Gewinn anfallen sollte. Dies hat sich nun nicht nur auf Grund der Steuersatzsenkungen in den USA geändert. Vielmehr sind auch die in den USA **eingeführten begleitenden steuerlichen Maßnahmen** zu beachten. Hinzuweisen ist insbesondere auf folgende Aspekte:

- Nach dem Vorbild der Regelungen in Deutschland wurde nun auch in den USA eine Zinsschranke eingeführt. Diese greift grds. – es bestehen nur sehr wenige branchenbezogene Ausnahmen – bei allen US-Unternehmen mit durchschnittlichem Jahresumsatz in den letzten drei Jahren größer 25 Mio. US\$. Die Netto-Zinsaufwendungen sind bis zu 30 % des "adjusted taxable income" (ATI) abziehbar. Als ATI gilt in den Jahren 2018 bis 2021 das steuerliche EBITDA, ab 2022 hingegen das steuerliche EBIT, sodass dann in den USA eine deutlich schärfere Regelung greift als in Deutschland.

**Hinweis:**

Vor diesem Hintergrund müssen Unternehmen mit Tochtergesellschaften in den USA die Finanzierung des USA-Engagements überprüfen, da möglicherweise Fremdfinanzierungsaufwendungen in den USA nun oder zumindest ab 2022 steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden können.

- Bislang waren in den USA Dividenden von Auslandsgesellschaften steuerpflichtig. Dies führte dazu, dass große US-Konzerne Gewinne in niedriger besteuerte ausländische Staaten verlagerten (z. B. Luxemburg oder Irland) und die Gewinne dann nicht in die USA zur Muttergesellschaft weiter ausschütteten. Dieses System wird nun grundlegend geändert. Zukünftig sind Dividenden von Auslandsgesellschaften bei der Körperschaftsteuer in vollem Umfang steuerfrei gestellt. Voraussetzung ist eine Mindestbeteiligung von 10 %, welche mindestens 366 Tage im 731-Tage-Zeitraum um den Dividendenstichtag bestehen muss. Hinsichtlich der bislang nicht ausgeschütteten Gewinne von Auslandsgesellschaften wurde eine Übergangsregelung eingeführt. Insofern erfolgt eine fiktive Ausschüttung und Besteuerung aller seit 1987 aufgelaufenen, nicht ausgeschütteten Gewinne (sog. "toll charge" bzw. "transition tax") mit einem reduzierten Steuersatz von in der Regel 15,5 %.
- Weiterhin wurde in den USA eine Anti-Hybrid-Regelung eingeführt. Zins- und Lizenzzahlungen an nahe stehende Personen (Beteiligung mindestens 50 %) sind nicht abziehbar, soweit auf Grund abweichender Qualifikation der Zahlungen (hybride Transaktion) oder unterschiedlicher Einordnung der beteiligten Einheiten als transparent oder intransparent (hybride Einheit) der korrespondierende Ertrag beim Empfänger im Ausland nicht besteuert wird oder ein doppelter Betriebsausgabenabzug entsteht.

**Hinweis:**

Eine solche Regelung ist auch in Deutschland in Folge der Umsetzung des EU-BEPS-Projekts geplant.

- Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT): Die US-Steuerschuld soll durch bestimmte Zahlungen ("base erosion payments", BEPs) an ausländische verbundene Unternehmen eine Mindeststeuer nicht unterschreiten. Dies führt dazu, dass bei konzernverbundenen US-Unternehmen mit einem Umsatz von mindestens 500 Mio. US\$ (im Durchschnitt der vergangenen drei Jahre) überprüft wird, ob durch den Abzug von bestimmten Zahlungen an konzernverbundene Unternehmen ein

bestimmter Mindeststeuersatz unterschritten wird. Ist dies der Fall, so wird die Steuerbelastung heraufgesetzt, sodass sich im Ergebnis der Abzug der Aufwendungen an konzernverbundene Unternehmen steuerlich nicht auswirkt. Dies kann zu einem deutlichen Anstieg der effektiven Steuerbelastung führen. Ziel der US-Regierung ist es, die Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch solche Aufwendungen unattraktiv zu machen.

- Auch haben die USA ähnlich der deutschen Regelung eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt, welche in bestimmten Fällen bei niedrig besteuerten Auslandseinkünften greift.

#### **Handlungsempfehlung:**

Bei größeren deutschen Unternehmen mit Engagements in den USA ergeben sich durch die Steuerreform in den USA Auswirkungen, die für den Einzelfall sorgfältig zu untersuchen sind. Im Grundsatz ist die Attraktivität des Steuerstandorts USA deutlich gestiegen. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Konzernfinanzierungen, Verrechnungspreisen und Wertschöpfungsketten ist eine Überprüfung und ggf. Anpassung erforderlich.

## **16 Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage kann gewillkürtes Betriebsvermögen sein**

Strittig war, ob eine Hälfte einer Doppelgarage des Wohnhauses, in der ein Betriebsfahrzeug abgestellt wurde, als Betriebsvermögen eingestuft werden kann. Im Streitfall ging es letztlich um einen möglichen Entnahmegewinn betreffend der für das betriebliche Fahrzeug genutzten Hälfte der Doppelgarage. Der Bundesfinanzhof entschied, dass nach den Grundsätzen, die für die bilanzsteuerrechtliche Aufteilung von Gebäuden mit unterschiedlichen Nutzungen gelten, die Doppelgarage im Streitfall nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des Stpfl. gehört hat. Die Realisierung eines Entnahmegewinns würde daher voraussetzen, dass die Doppelgarage Teil des gewillkürten Betriebsvermögens des Stpfl. war, wozu das Finanzgericht bisher jedoch keine ausreichenden Feststellungen getroffen hat.

Insoweit sind folgende Aspekte entscheidend:

- Wird ein – zivilrechtlich einheitliches – Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils durch Vermietung zu fremden Wohnzwecken oder teils zu eigenen Wohnzwecken genutzt, bilden die einzelnen, in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehenden Gebäudeteile bilanzsteuerrechtlich selbstständige Wirtschaftsgüter. Eine Zuordnung muss entsprechend zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen oder zum notwendigen Privatvermögen erfolgen.
- Wird ein einzelner Raum eines Gebäudes für mehrere Zwecke genutzt, ist keine weitere Aufteilung vorzunehmen; vielmehr ist ein solcher Raum als Ganzes zu beurteilen. Ein Raum eines Gebäudes ist also quasi die kleinstmögliche Beurteilungseinheit.
- Vorliegend kann der Doppelgarage die Funktion als notwendiges Betriebsvermögen nicht zukommen. Höchstens die Hälfte dieser Doppelgarage ist durch das Unterstellen der jeweiligen Betriebs-Pkw betrieblich genutzt worden. In mindestens gleichem Ausmaß ist die Doppelgarage privat genutzt worden. Eine endgültige Funktionszuweisung der Doppelgarage zum (notwendigen) Betriebsvermögen ist in einem solchen Fall nicht möglich. Erforderlich wäre eine mehr als 50 %ige betriebliche Nutzung.
- Eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen ist aber nicht ausgeschlossen. Allerdings setzt die Widmung einen klar nach außen in Erscheinung tretenden Willensentschluss des Stpfl. voraus. Eine von einem Betriebsprüfer vorgenommene Zuordnung zum Betriebsvermögen führt nach der Rechtsprechung selbst dann nicht zu einer solchen Widmung, wenn der Stpfl. die Auffassung des Prüfers nur deshalb übernommen haben sollte, weil er glaubte, ihr nicht mit Erfolg entgegenzutreten zu können.

#### **Hinweis:**

Wirtschaftsgüter, die zu mindestens 10 %, aber nicht zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden, können vom Stpfl. als gewillkürtes Betriebsvermögen eingestuft werden. Dies erfordert einen ausdrücklichen Widmungsakt des Stpfl. Wegen der weitreichenden Folgen sollte dieser Schritt sorgfältig geprüft werden, wozu im Zweifelsfall steuerlicher Rat einzuholen ist.



## **17 E-Rechnung wird Pflicht bei der Abrechnung von öffentlichen Aufträgen**

Die Bundesregierung stellt mit der E-Rechnungsverordnung vom 13.10.2017 die Weichen zur elektronischen Rechnungsstellung gegenüber öffentlichen Auftraggebern. Umgesetzt werden damit EU-Vorgaben.

Für die Abrechnung öffentlicher Aufträge wird die Papierrechnung durch die elektronische Rechnung ersetzt. Für die Ausstellung von elektronischen Rechnungen haben Rechnungssteller und Rechnungssender grundsätzlich den Datenaustauschstandard XRechnung zu verwenden. Hierzu wurde ein entsprechender Standard veröffentlicht, der den Anforderungen der vom Europäischen Komitee für Normung veröffentlichten Norm EN 16931 "Elektronische Rechnungsstellung" entspricht. Neben der XRechnung sind auch andere Formate zulässig, welche die Norm EN 16931 erfüllen. Reine Bild-PDF Formate, die keine strukturierten Daten bereitstellen, stellen allerdings keine elektronischen Rechnungen im Sinne des neuen Standards EN 16931 mehr dar. Das derzeit in Entwicklung befindliche ZUGFeRD 2.0 Format soll aber der neuen Norm entsprechen.

Die E-Rechnungsverordnung verpflichtet ab 27.11.2018 Bundesministerien und Verfassungsorgane sowie ab 27.11.2019 alle übrigen Bundesstellen, die Möglichkeiten zur Annahme elektronischer Rechnungen zu schaffen. Für die Übermittlung von elektronischen Rechnungen wird ein Verwaltungsportal des Bundes bereitgestellt. Nach der Registrierung im Verwaltungsportal können Unternehmer elektronische Rechnungen mittels Web-Formular, Upload von Files, Senden von E-Mails und Web-Services (Maschine zu Maschine) übertragen.

Eine Pflicht zur Erstellung und Übertragung elektronischer Rechnungen für die leistenden Unternehmer besteht jedoch erst ab 27.11.2020.

### **Handlungsempfehlung:**

Unternehmen sollten sich rechtzeitig auf die neuen Anforderungen bei der Rechnungsstellung einstellen.

## **18 Keine Pflicht zur Vergabe lückenlos fortlaufender Rechnungsnummern bei Einnahmen-Überschussrechnung**

Das Finanzgericht Köln hatte über einen in der Praxis häufig anzutreffenden Fall zu entscheiden. Es ging um einen Unternehmer, der den Gewinn seines Gewerbebetriebs zulässigerweise mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte. Im Nachgang zu einer steuerlichen Außenprüfung kam es im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer 2011 und 2013 zum Streit über Gewinnhinzuschätzungen. Im Kern ging es um die Frage, ob die Buchführung formell und sachlich ordnungsgemäß war, insbesondere ob Ausgangsrechnungen eine ordnungsgemäße (fortlaufende) Rechnungsnummer enthalten müssen. Die vom Stpfl. erstellten Ausgangsrechnungen enthielten eine eindeutige und einmalig vergebene Nummer, jedoch bezogen auf die vorhergehende Rechnung keine fortlaufende (numerisch um 1 oder eine andere feste Zahl erhöhte) Zahlenangabe. Die Nummer wurde vielmehr computergestützt durch eine Kombination aus Geburtsdatum des Kunden und Rechnungsdatum erzeugt. Die Rechnungsbeträge wurden vom Stpfl. ganz überwiegend über die benannten Girokonten vereinnahmt; unter 2 % des Gesamtumsatzes wurden in bar vereinnahmt. Für in bar vereinnahmte Beträge erteilte der Stpfl. Quittungen.

Die Betriebsprüfung sichtete – neben anderen unstreitigen Prüfungsfeststellungen – auch die Rechnungen sowie die auf den Erlöskonten verbuchten Beträge. Konkrete Anhaltspunkte für nicht erfasste Einnahmen stellte die Betriebsprüfung nicht fest. Auf Grund der bloßen Angabe von Buchungsnummern auf den Rechnungen bei gleichzeitigem Fehlen eines lückenlosen numerischen Systems von Rechnungsnummern vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß sei und dieser auch sachlich schwerwiegende Fehler eine Hinzuschätzung rechtfertige. Auch bei einer Gewinnermittlung durch Überschussrechnung setze das Gesetz eine Einzelaufzeichnung der Einnahmen voraus. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdiene die Überschussrechnung das Vertrauen. Bei der Einnahmen-Überschussrechnung gälten auch die Aufzeichnungspflichten des Umsatzsteuergesetzes. Der Grundsatz der Einzelaufzeichnung sehe die Vergabe einer (fortlaufenden) Rechnungsnummer vor, um die Vollständigkeit kontrollieren zu können. Eine ausdrückliche Rechnungsnummer enthielten die Rechnungen im Streitfall jedoch

nicht. Die Buchungsnummer entspreche diesen Anforderungen auch nicht, weshalb in jedem Streitjahr als griffweise bemessener (Un-)Sicherheitszuschlag eine Gewinnerhöhung von jeweils 4 000 € vorzunehmen sei.

Das Finanzgericht Köln entschied jedoch, dass eine gesetzlich konkretisierte Pflicht zur Vergabe einer nicht bloß einmaligen, sondern zudem (z. B. numerisch) fortlaufenden lückenlosen Rechnungsnummer sich aus den umsatzsteuerlichen Vorschriften zur Aufzeichnungspflicht sowie aus den Ordnungsvorschriften der Abgabenordnung für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nicht herleiten lässt. Dies alleine berechtigt nicht zur Erhöhung des Gewinns durch Schätzung eines Unsicherheitszuschlags. Auch aus den umsatzsteuerlichen Vorschriften kann keine Vergabe einer lückenlosen fortlaufenden Rechnungsnummer für ertragsteuerliche Zwecke hergeleitet werden.

Im Streitfall ergaben sich insbesondere auch keine sonstigen Anhaltspunkte, die eine Hinzuschätzung hätten gerechtfertigt erscheinen lassen. Die in der Betriebsprüfung vorgelegten Aufzeichnungen (Rechnungen, Kontoauszüge, Buchungsunterlagen, Quittungen über Bareinnahmen) waren geordnet und nicht erkennbar unvollständig. Konkrete Anhaltspunkte für nicht oder falsch erfasste Betriebseinnahmen, fehlende Rechnungsstellung, fehlende Vorlage erteilter Rechnungen oder ungeklärte Zuflüsse auf dem Girokonto oder in bar hat die Betriebsprüfung nicht benannt und sind auch vom Gericht nicht feststellbar. Konkrete Feststellungen zu Fehlern in den Buchungsnummern, z. B. doppelt oder nicht vergebene Buchungsnummern, lagen ebenso nicht vor. Es lagen auch (unabhängig von der Frage, ob allein dies zur Hinzuschätzung berechtigen würde) keine Verprobungen durch Geldverkehrsrechnung, Vermögenszuwachsrechnung oder (internen/externen) Betriebsvergleich vor, die Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Stpfl. gemachten Angaben bieten.

#### **Hinweis:**

Essenziell bei einer Einnahmen-Überschussrechnung ist die Möglichkeit der Vorlage geordneter und vollständiger Belege. Nach der Rechtsprechung rechtfertigen auch Lücken in den Rechnungsnummern nur im Ausnahmefall eine Hinzuschätzung zum Gewinn. Dennoch sollte eine Übersicht über die vergebenen Rechnungsnummern erstellt werden bzw. bei Lücken im Nummernsystem z. B. wegen Stornierungen oder Eingabefehlern die Lücke und der Grund für deren Entstehung dokumentiert werden.

### **19 Häusliches Arbeitszimmer auch bei sehr geringer betrieblicher/beruflicher Nutzung möglich?**

Mittels eines häuslichen Arbeitszimmers wird nach wie vor versucht, Steuern zu sparen. So auch in folgendem Fall vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz. Im Streitfall betrieb der Stpfl. eine Photovoltaikanlage auf dem eigenen Haus. Er machte nun ein steuerliches Arbeitszimmer für diese Tätigkeit geltend. Das Finanzgericht stellt fest, dass grundsätzlich die auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 1 250 € berücksichtigt werden können, wenn das Arbeitszimmer nahezu ausschließlich für Arbeiten im Zusammenhang mit einer Photovoltaikanlage genutzt wird. Allerdings machte das Gericht sodann eine wesentliche Einschränkung, die letztlich im Streitfall auch zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs führte:

Bei einer extrem geringen betrieblichen Nutzung sei bereits eine minimale anderweitige Nutzung des Raums schädlich.

Vorliegend war bei einer angekündigten Ortsbesichtigung festgestellt worden, dass der streitbefangene Raum dem Typus des Arbeitszimmers entsprach. Das Finanzamt machte nun geltend, dass im vorliegenden Fall, also für die Tätigkeit des Betriebs der Photovoltaikanlage, ein Arbeitszimmer nicht erforderlich sei. Das Finanzgericht verwarf aber dieses Argument. Die Erforderlichkeit des Arbeitszimmers für die betriebliche/berufliche Tätigkeit ist nicht Tatbestandsmerkmal für die Abzugsfähigkeit.

Allerdings sei – wie schon erwähnt – in Anbetracht der äußerst geringfügigen betrieblichen Nutzung des Arbeitszimmers bereits eine private Nutzung in allergeringstem Umfang schädlich. Auf Grund der Erfahrung eines nicht an der Entscheidung mitwirkenden Senatsmitglieds betrage der Verwaltungsaufwand maximal zwei Stunden im Jahr, so das Gericht.

Dem Vortrag der Stpfl., das Zimmer werde in keiner Weise privat genutzt, schenkte das Finanzgericht keinen Glauben. Entscheidend wie kurios war letztlich, dass sich – nach dem Ergebnis der (angekündigten) Besichtigung – ein leerstehender und somit nicht betrieblich genutzter Spiegelschrank in dem Arbeitszimmer vorgefunden wurde. Daher lag in nicht unerheblichem Umfang eine private Mitbenutzung vor. Auf Grund der gemischten Nutzung versagte das Gericht die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen im Streitfall insgesamt.

**Hinweis:**

Dies verdeutlicht, dass bei nur ganz geringer betrieblicher bzw. beruflicher Nutzung die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers zwar theoretisch möglich ist, aber an der Maßgabe, dass dann eine auch nur sehr geringfügige private Mitbenutzung schädlich ist, der Abzug der Aufwendungen insgesamt regelmäßig scheitern dürfte.

## **20 Verpflichtende Abgabe der Anlage EÜR auch bei geringen Betriebseinnahmen**

Die Finanzbehörde Hamburg weist auf den Bund-Länder-Beschluss hin, dass ab der Steuererklärung für das Jahr 2017 eine formlose Gewinnermittlung bei Betriebseinnahmen von weniger als 17 500 € nicht mehr eingereicht werden darf. Ab dem Jahr 2017 sind daher grundsätzlich alle Stpfl., die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung (EÜR) ermitteln, zur Übermittlung der standardisierten Anlage EÜR ebenso wie des Anlageverzeichnisses zur Anlage EÜR nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verpflichtet. Eine Ausnahme gilt lediglich, wenn eine elektronische Übermittlung für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist (sog. Härtefälle).

---

## **Für Personengesellschaften**

---

## **21 Buchwertübertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften mittels § 6b EStG**

Die Finanzverwaltung lässt nach aktuellem Recht eine unmittelbare Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften nicht zu. Ob die bestehenden gesetzlichen Rahmenbedingungen tatsächlich so auszulegen sind, ist strittig und wird derzeit vom Bundesfinanzhof in entsprechenden, anhängigen Verfahren geklärt. In der Praxis hilft nicht selten eine ausweichende Gestaltung durch Nutzung der besonderen Gewinnübertragungsvorschrift des § 6b EStG. Diese Vorschrift erlaubt unter bestimmten Bedingungen bei Grundstücken und auch Beteiligungen die Übertragung eines realisierten Veräußerungsgewinns auf bestimmte neu angeschaffte Wirtschaftsgüter, sodass sich die Anschaffungskosten des angeschafften Wirtschaftsguts um die aufgedeckten stillen Reserven mindern und die Besteuerung der vorhandenen stillen Reserven im Ergebnis aufgeschoben wird. Diese Vorschrift ist jedoch gesellschafterbezogen anzuwenden. Die Übertragung von entsprechend begünstigten Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften kann nun so ausgestaltet werden, dass das Wirtschaftsgut zwischen den Schwester-Personengesellschaften verkauft wird, hinsichtlich des entstehenden Gewinns eine Rücklage nach § 6b EStG gebildet und diese Rücklage auf die Schwester-Personengesellschaft übertragen und dort mit den entstehenden Anschaffungskosten dieses Wirtschaftsguts verrechnet wird. Im Ergebnis wird dann das Wirtschaftsgut steuerlich erfolgsneutral übertragen.

Der Bundesfinanzhof hat nun diese Vorgehensweise bestätigt. Im Urteilsfall handelte es sich um eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung, die auf eine Schwester-Personengesellschaft übertragen wurde.

**Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof bestätigt mithin die Möglichkeit der gewinnneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften mittels Einsatz von § 6b EStG, soweit der Veräußerungsgewinn und die Anschaffungskosten auf die gleichen Mitunternehmer entfallen. Stets ist aber sorgfältig zu prüfen, ob bei der Ermittlung des steuerlichen Buchwerts des übertragenen Wirtschaftsguts in früheren Jahren vorgenommene Teilwertabschreibungen nun zu einer Wertaufholung führen. Insoweit mindert sich der Betrag der steuerverneutral übertragbaren stillen Reserven.

**22 Einkünfte aus ruhendem Gewerbebetrieb stellen originär gewerbliche Einkünfte dar**

Der Bundesfinanzhof stellt klar, dass die Einkünfte aus einem ruhenden Gewerbebetrieb originär gewerbliche Einkünfte darstellen. Eine Betriebsaufgabe liegt nur dann vor, wenn eine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung erfolgt.

Im Urteilsfall ging es um eine ehemals als Bauträgerin und Grundstückshändlerin tätige Kommanditgesellschaft (KG). Einziger Komplementär der GmbH & Co. KG war zunächst eine GmbH. Nach einigen Gesellschafterwechseln waren nur noch natürliche Personen beteiligt. Strittig war, welche Einkünfte diese Gesellschaft erzielte. Für das Streitjahr 2003 reichte die KG zunächst eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung und eine Gewerbesteuererklärung bei dem Finanzamt ein, in denen sie, wie in den Vorjahren, Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte. Mit einem Schreiben aus August 2005 machte die KG dagegen geltend, seit dem 1.1.2003 die Verwaltung fremden Vermögens eingestellt zu haben und ab dem Jahr 2004 ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt zu haben. Nach der daraufhin erfolgten Außenprüfung vertrat die Finanzverwaltung die Rechtsauffassung, die KG habe zum 31.12.2003 eine Betriebsaufgabe erklärt und insoweit einen Betriebsaufgabegewinn zu versteuern.

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs waren die Einkünfte im Streitjahr mangels einer wirksam gegenüber dem Finanzamt erklärten Aufgabe der originär gewerblichen Grundstückshändlerstätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, da der Gewerbebetrieb der KG im Streitjahr lediglich unterbrochen war und ruhte. Die KG war jederzeit in der Lage, den Betrieb als Grundstückshändlerin wieder aufzunehmen.

Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass eine Betriebsaufgabe vorliege, wenn die bisher im Betrieb entfaltete Tätigkeit auf Grund eines Entschlusses des Stpfl., den Betrieb aufzugeben, endgültig eingestellt werde und alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, d. h. innerhalb kurzer Zeit, entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden und dadurch der Betrieb als selbstständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhöre. Stelle ein Unternehmen seine werbende Tätigkeit dagegen ein, liege darin nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe. Vielmehr könne die Einstellung der werbenden Tätigkeit auch als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lasse. Eine Betriebsunterbrechung kann auch darin bestehen, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen anderen Unternehmer verpachtet werden. Wird in diesen Fällen die Betriebsaufgabe nicht eindeutig gegenüber dem Finanzamt erklärt, so ist von der Absicht auszugehen, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen.

**Hinweis:**

Das Urteil verdeutlicht, dass eine Betriebsaufgabe in der Regel einer ausdrücklichen Aufgabeerklärung des Stpfl. bedarf. Ansonsten liegt bei der Aufgabe der Tätigkeit zunächst ein ruhender Gewerbebetrieb vor. Insoweit sollte der Stpfl. sorgfältig prüfen, welche Situation günstiger ist. Eine Betriebsaufgabe ist jedenfalls regelmäßig mit einem Betriebsaufgabegewinn verbunden, da alle vorhandenen stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern sind.

## **23 Nutzung eines in der Gesamthandsbilanz gebildeten Investitionsabzugsbetrags auch bei Investition durch einen Gesellschafter**

Der Bundesfinanzhof hat die Flexibilität der Personengesellschaften bei der Nutzung einer Ansparabschreibung bestätigt. Ein Investitionsabzugsbetrag kann – unter bestimmten Voraussetzungen, insbesondere bei Beachtung bestimmter Größenkriterien für den Betrieb – gewinnmindernd gebildet werden in Höhe von 40 % der Anschaffungskosten zukünftiger Investitionen. Der Investitionsabzugsbetrag ist im Jahr der Investition, welche spätestens im dritten Jahr nach Bildung zu erfolgen hat, ertragswirksam wieder aufzulösen. In gleicher Höhe können zudem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd herabgesetzt werden. Im Ergebnis wird hiermit ein Vorziehen der steuermindernden Abschreibungen und damit ein Liquiditätseffekt erreicht. Das Gericht stellt heraus:

- Eine begünstigte Investition liegt auch dann vor, wenn bei einer Personengesellschaft der Investitionsabzugsbetrag vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde und die geplante Investition später (innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums) von einem ihrer Gesellschafter vorgenommen und in dessen Sonderbetriebsvermögen aktiviert wird.
- Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung ist der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in einem solchen Fall dem Sonderbetriebsgewinn des investierenden Gesellschafters außerbilanziell hinzuzurechnen. Damit soll eine richtige personenbezogene Zuordnung sichergestellt werden.

Streitig war, ob ein im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gebildeter Investitionsabzugsbetrag rückwirkend gewinnerhöhend aufzulösen ist, wenn die Investition nicht im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern im Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Gesellschafter getätigt wird.

Der Bundesfinanzhof lässt eine Nutzung des im Gesamthandsbereich gebildeten Investitionsabzugsbetrags für die Investition durch den Gesellschafter selber, welche steuerlich in einer Sonderbilanz für den Gesellschafter zu zeigen ist, zu. Die gesetzliche Vorschrift stellt als betriebsbezogene Förderung auf die Personengesellschaft selber ab. Daher ist die steuerliche Abgrenzung der Personengesellschaft maßgebend, welche auch das Sonderbetriebsvermögen umfasst. Dies zeigt sich auch darin, dass hinsichtlich der Voraussetzungen für die gewinnmindernde Bildung eines Investitionsabzugsbetrags in Form der Größenmerkmale (Betriebsvermögen höchstens 235 000 € bzw. bei Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung: Gewinn maximal 100 000 €) sowohl die Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft als auch eventuell vorhandenes steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter einzubeziehen ist.

### **Hinweis:**

Die betriebsbezogene Betrachtung bei Mitunternehmenschaften hat also positive und negative Folgen. Einerseits ist das Sonderbetriebsvermögen auch in die Prüfung der Größenmerkmale mit einzubeziehen, andererseits besteht eine Flexibilität hinsichtlich der Inanspruchnahme gebildeter Investitionsabzugsbeträge zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen. In letzteren Fällen ist allerdings im Rahmen der Gewinnverteilung dafür Sorge zu tragen, dass eine richtige personenbezogene Zuordnung der Aufwendungen/Erträge erfolgt.

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

## **24 Besteuerung fondsgebundener Lebensversicherungen ab 1.1.2018**

Mit Wirkung ab dem 1.1.2018 ist die Besteuerung von Investmentfonds grundlegend neu geregelt. Im Grundsatz erfolgt eine Besteuerung auf Ebene des Fonds und diese wird beim Anleger durch eine Teilfreistellung der Erträge berücksichtigt. Die Höhe der Teilfreistellung hängt von der

Anlageform des Investmentfonds ab. Dies wirkt sich auch auf fondsgebundene Lebensversicherungen aus.

Nach den nun geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen sind bei fondsgebundenen Lebensversicherungen 15 % des Unterschiedsbetrags, also der Differenz zwischen dem Auszahlungsbetrag und den geleisteten Beitragszahlungen einschließlich darin enthaltener Kosten steuerfrei oder dürfen nicht bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, soweit der Unterschiedsbetrag aus Investmenterträgen stammt. Die Steuerfreistellung wird gewährt, um die steuerliche Vorbelastung von Investmentfonds zu berücksichtigen. Die Steuerfreistellung greift nur, soweit Erträge aus Investmentfonds Bestandteil des Unterschiedsbetrags sind. Erträge aus konventionellen Anlagen oder aus Spezial-Investmentfonds fallen nicht in den Anwendungsbereich der Norm.

Das Bundesfinanzministerium hat zu der Frage Stellung genommen, wie insoweit mit bestehenden Verträgen umzugehen ist. Bei Versicherungsverträgen, die nach dem 31.12.2004 und vor dem 1.1.2018 abgeschlossen wurden (Bestandsverträge), umfasst die Steuerfreistellung nur die Investmenterträge, die auf den Zeitraum nach dem 31.12.2017 entfallen. Die bis zum 31.12.2017 entstandenen Investmenterträge werden von der pauschalen Freistellung nicht erfasst und müssen abgegrenzt werden.

**Hinweis:**

Auszahlungen aus vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Verträgen sind in der Regel insgesamt steuerfrei.

Bei ab dem Jahr 2018 erfolgenden Auszahlungen aus fondsgebundenen Lebensversicherungen ist zu differenzieren zwischen

- nicht begünstigten Erträgen vor dem 1.1.2018 und nach dem 31.12.2017,
- ab dem 1.1.2018 von begünstigten fondsbedingten Erträgen und Erträgen aus anderen Anlagen und
- der Zuordnung der Einzahlungen (Sparanteile und Kostenanteile) in den Investmentfonds zu begünstigten und nicht begünstigten Erträgen.

Die Finanzverwaltung verlangt grundsätzlich eine exakte Wertermittlung auf Grundlage der tatsächlich erzielten Erträge und Aufwendungen aus der Anlage im Investmentfonds. Aus Vereinfachungsgründen kann aber auch eine pauschale Wertermittlung erfolgen, wenn die auf Investmentfonds ab 1.1.2018 entfallenden Erträge sachgerecht abgegrenzt werden. Für diese pauschale Vorgehensweise gibt die Finanzverwaltung detaillierte Verfahrensanweisungen vor.

**Hinweis:**

Die Berechnungen müssen von der Versicherung vorgenommen und bescheinigt werden.

**25 Für Rentner und Pensionäre mit Kapitaleinkünften kann ein Antrag auf Günstigerprüfung sinnvoll sein**

Kapitaleinkünfte werden nach derzeitigem Recht durch Steuereinbehalt an der Quelle mit 25 % belastet. Die Steuerschuld ist für diese Einkünfte damit abgegolten und ein Einbezug in die Einkommensteuerveranlagung erfolgt nicht mehr (Abgeltungsteuer).

Bei Rentnern und Pensionären kann jedoch eine Günstigerprüfung, also ein Antrag auf Einbezug der Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuerveranlagung angezeigt sein. Zum einen liegt der anzuwendende persönliche Steuersatz bei Rentnern nicht selten unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 %. Zum anderen ist es so, dass Renten durch die Besteuerung mit dem Ertragsanteil und Pensionen durch den Versorgungsfreibetrag begünstigt sind. Die übrigen Alterseinkünfte werden grundsätzlich über die Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags begünstigt besteuert. Der Altersentlastungsbetrag berechnet sich auf Basis der in der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigten Einkünfte. Der Abgeltungsteuer unterliegende Kapitaleinkünfte gehen in diese Größe aber nicht ein, wohingegen Kapitaleinkünfte, die auf Antrag in die

Einkommensteuerveranlagung einbezogen werden, diese Größe erhöhen und damit auch zur Ausschöpfung des maximalen Altersentlastungsbetrags dienen können.

**Hinweis:**

Allerdings ist der Altersentlastungsbetrag gesetzlich nach oben beschränkt, sodass eine Antragsveranlagung nur bis zu einer bestimmten Einkommenshöhe vorteilhaft ist. Daher sollte diese Frage für den Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geklärt werden.

## 26 Steuerliche Folgen des Handels mit Bitcoins

Der Handel mit der Kryptowährung Bitcoin erreicht auch Privatpersonen. Insofern stellt sich auch die Frage, ob die Realisierung von Gewinnen oder Verlusten steuerliche Folgen nach sich zieht. Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) hat virtuelle Währungen wie Bitcoins in der Tatbestandsalternative der Rechnungseinheiten gemäß § 1 Abs. 11 Satz 1 Kreditwesengesetz rechtlich verbindlich **als Finanzinstrumente qualifiziert**. Rechnungseinheiten sind mit Devisen vergleichbar, lauten aber nicht auf gesetzliche Zahlungsmittel. Vor diesem Hintergrund ist ein Erlass des Finanzministeriums Hamburg zu sehen. Folgendes ist zu beachten:

- Erwerb und Veräußerung von Bitcoins im Privatvermögen: Der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Bitcoins führt **zu sonstigen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften**, sofern Erwerb und Veräußerung der Bitcoins innerhalb eines Jahres stattfindet. Voraussetzung ist weiterhin, dass die Bitcoins nicht selbst generiert wurden, weil es dann am "Erwerb" fehlt. Umgekehrt bedeutet dies, dass wenn die Bitcoins vor mehr als einem Jahr erworben wurden, diese ohne steuerliche Folgen veräußert werden können.
- Hingabe von Bitcoins als Zahlungsmittel: Sofern erworbene Bitcoins als Zahlungsmittel eingesetzt werden, gilt dieses als Veräußerung der Bitcoins und führt ebenfalls zu sonstigen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. Der Wert der im Gegenzug erhaltenen Ware oder Dienstleistung ist als Veräußerungspreis anzusetzen. Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Anschaffungskosten von dem Veräußerungspreis abzuziehen.

**Hinweis:**

Widmet sich der Stpfl. der Erzeugung von Bitcoins bzw. Bitcoin Cash, so ist diese Tätigkeit unter den Voraussetzungen insbesondere einer vorhandenen Einkünfteerzielungsabsicht als gewerbliche Tätigkeit anzusehen.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 27 Vermeidung einer Veräußerungsgewinnbesteuerung einer Immobilie durch Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Steuerlich werden Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken erfasst, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Ausgenommen sind Gebäude, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Der Bundesfinanzhof hat nun klargestellt, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch bei Zweit- und Ferienwohnungen gegeben sein kann. Ein Gebäude wird vielmehr auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es der Stpfl. nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Daher werden insoweit auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden, erfasst. Eine Nutzung zu "eigenen Wohnzwecken" in diesem

Sinne setzt also weder die Nutzung als Hauptwohnung voraus noch muss sich dort der Schwerpunkt der persönlichen und familiären Lebensverhältnisse befinden.

**Hinweis:**

Eine Selbstnutzung des Stpfl. in diesem Sinne liegt auch dann vor, wenn der Stpfl. die Immobilie gemeinsam mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten bewohnt. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt hingegen nicht vor, wenn der Stpfl. die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überlässt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen. Unschädlich ist dagegen die unentgeltliche Überlassung an ein Kind, für das der Stpfl. Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat.

Darüber hinaus verdeutlicht der Bundesfinanzhof, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken "im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren" dann vorliegt, wenn das Gebäude in einem zusammenhängenden Zeitraum genutzt wird, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt, ohne sie – mit Ausnahme des mittleren Kalenderjahrs – voll auszufüllen. Im Jahr der Veräußerung und im zweiten Jahr vor der Veräußerung muss die Nutzung also nicht ganzjährig erfolgen.

**Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall können sich bei dieser Frage sehr große materielle Auswirkungen ergeben. Steht eine Immobilie, bei der die Zehnjahresfrist noch nicht abgelaufen ist, zum Verkauf an, so ist dringend eine individuelle steuerliche Prüfung angezeigt.

**28 Grunderwerbsteuer: Keine Minderung der Bemessungsgrundlage um die übernommene Instandhaltungsrücklage bei Erwerb von Teileigentum**

Das Finanzgericht Köln hat entschieden, dass bei Erwerb von Teileigentum die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die übernommene Instandhaltungsrücklage zu kürzen ist.

Die Instandhaltungsrückstellung im Sinne des Wohneigentumsgesetzes ist die Ansammlung einer angemessenen Geldsumme, die der wirtschaftlichen Absicherung künftig notwendiger Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen am Gemeinschaftseigentum dient, und die im Wesentlichen durch Beiträge der Wohnungseigentümer angesammelt wird. Diese bleibt bei einem Eigentümerwechsel Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft und geht nicht auf den Erwerber über. Ein für die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer typischer Rechtsträgerwechsel findet bezüglich der Instandhaltungsrückstellung nicht statt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Erwerb durch Meistgebot im Rahmen einer Zwangsversteigerung oder wie vorliegend durch Kaufvertrag erfolgt. Auch bei einem Verkauf geht das Guthaben aus der Instandhaltungsrücklage nicht auf den Erwerber über.

**Hinweis:**

Das Finanzgericht hat die Revision gegen dieses Urteil zugelassen. Die Finanzverwaltung folgt bislang noch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach die Instandhaltungsrücklage die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer mindert.

**29 Abzug von Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjektes**

Schuldzinsen, die mit einem Vermietungsobjekt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen einem Darlehen und einem Vermietungsobjekt wird entscheidend mit dem mit der Aufnahme des Darlehens verfolgten Zweck und der zweckentsprechenden Verwendung der Darlehensschuld begründet. Die Finanzierung kann dem Erwerb des Vermietungsobjektes, aber z. B. auch dessen Sanierung dienen. Ein einmal begründeter Veranlassungszusammenhang bleibt im Grundsatz auch dann bestehen, wenn die mit den Darlehensmitteln angeschaffte Immobilie veräußert wird. Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung der Immobilie innerhalb der zehnjährigen "Spekulationsfrist" erfolgt und damit steuerlich erfasst wird oder nicht. Daher sind nachträgliche Schuldzinsen, die auf ein solches Darlehen entfallen, grundsätzlich auch nach einer Veräußerung der Immobilie weiter als (nachträgliche) Werbungskosten zu berücksichtigen.



Dieser Grundsatz erfährt allerdings eine wichtige Einschränkung. Der Veranlassungszusammenhang bleibt im Falle der Veräußerung der Immobilie nur insoweit erhalten, als der erzielte Veräußerungserlös nicht ausreicht, um das Darlehen zu tilgen. Es muss also aus dem erzielten Veräußerungserlös zunächst vorrangig das bestehende Darlehen getilgt werden. Erfolgt dies nicht, was dem Stpfl. grundsätzlich freisteht, so geht der Veranlassungszusammenhang des Darlehens mit den (ehemaligen) Vermietungseinkünften verloren und die Schuldzinsen können steuerlich nicht als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden.

Der Veranlassungszusammenhang zwischen einem Darlehen und der mit diesen Mitteln finanzierten Immobilie ist objektbezogen zu verstehen, wie der Bundesfinanzhof jüngst betont hat. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. – vereinfacht dargestellt – mehrere Immobilien. Eine dieser Immobilien wurde nun veräußert. Der Veräußerungserlös wurde nicht zur Tilgung der bestehenden Darlehen das veräußerte Objekt betreffend verwendet. Vielmehr blieb das Darlehen bestehen und der Stpfl. ordnete dieses einem anderen fremdfinanzierten Vermietungsobjekt zu und machte die Darlehenszinsen nun bei diesem Vermietungsobjekt geltend.

Diese Vorgehensweise verwarf der Bundesfinanzhof. Für die Abziehbarkeit von Schuldzinsen als Werbungskosten kommt es auf den wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem konkreten Vermietungsobjekt im Zeitpunkt ihres jeweiligen Entstehens an. Eine bloße gedankliche Zuweisung eines Darlehens durch den Stpfl. genügt nicht. Es steht nach der erstmaligen objektbezogenen Verwendung einer Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts auch nach dessen späterer Veräußerung nicht im Belieben des Stpfl., ungeachtet der objektiven Umstände lediglich auf Grund einer bloßen Willensentscheidung diese Fremdmittel einem anderen Vermietungsobjekt zuzuordnen.

#### **Hinweis:**

Dieses Urteil verdeutlicht, dass auch die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjekts in weiten Bereichen möglich ist. Dennoch bestehen bestimmte einschränkende Regeln, die dringend zu beachten sind.

### **30 Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts einer Immobilie für Zwecke der Schenkungsteuer**

Für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer werden Immobilien grundsätzlich nach einem pauschalen Verfahren bewertet. In der Praxis führt dies in nicht wenigen Fällen zu einem zu hohen Wertansatz. Dies gilt insbesondere bei Einfamilienhäusern oder Immobilien in schlechter Lage oder mit individuellen Besonderheiten. Daher sieht das Gesetz vor, dass ein niedrigerer Verkehrswert nachgewiesen werden kann. Hierzu bestehen zwei Möglichkeiten:

- Zum einen kann ein niedrigerer Verkehrswert durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommenen Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden.
- Zum anderen kann ein niedrigerer Verkehrswert durch ein Bewertungsgutachten eines Sachverständigen nachgewiesen werden.

Der Bundesfinanzhof hatte nun über die Bewertung einer im Wege der Schenkung übertragenen Immobilie zu entscheiden. Es handelte sich um ein ca. im Jahr 1900 erbautes Miethaus mit insgesamt 23 vermieteten Wohneinheiten und einer leerstehenden Wohnung. Eine durchgreifende Sanierung oder Modernisierung hatte seit der Errichtung des Gebäudes nicht stattgefunden. Der Stpfl. reichte beim Finanzamt eine Bedarfswerterklärung nebst Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen ein. In diesem Gutachten ermittelte der Sachverständige einen Ertragswert von 800 000 €, von dem er pauschale Kosten für die Beseitigung eines Reparaturstaus von 170 000 € abzog und so einen bereinigten Ertragswert/Verkehrswert von 630 000 € berechnete. Nach Angaben des Sachverständigen konnte er bei einer Ortsbesichtigung das Objekt im Außen- und exemplarisch im Innenbereich besichtigen. Das Gebäude habe insgesamt einen verbrauchten baulichen Zustand aufgewiesen. Aus Angaben des Stpfl. schloss der Sachverständige, dass sich die Ausstattung von 16 der 24 Wohneinheiten größtenteils noch im Zustand nach Erstellung des Gebäudes befunden habe. Für die Gebäudehülle und die 16 Wohnungen sei nach überschlägiger

Schätzung von einem Investitionsbedarf von mindestens 170 000 € auszugehen. Auf die 16 Wohnungen entfallen ein Anteil von ca. 116 000 €.

Das Finanzamt und dem folgend auch das Finanzgericht verwarf das vorgelegte Gutachten, weil es hinsichtlich der pauschal geschätzten Reparatur- und Instandsetzungskosten nicht plausibel sei. Dies bestätigte nun der Bundesfinanzhof. Das Gericht hebt folgende Aspekte hervor:

- Zur Ordnungsmäßigkeit eines Sachverständigengutachtens gehören methodische Qualität und eine zutreffende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen.
- Ist im Ertragswertverfahren dem schlechten Zustand eines Gebäudes bei Erträgen, Bewirtschaftungskosten und Restnutzungsdauer nicht Rechnung getragen worden, können Instandsetzungskosten durch Abschläge zu berücksichtigen sein. Aus dem Gutachten muss sich jedoch ergeben, wie sich die Mängel und Schäden auf den Verkehrswert auswirken.
- Ein Sachverständigengutachten ist zudem nur ordnungsgemäß, wenn die tatsächlichen Grundlagen der Wertermittlung schlüssig nachvollziehbar sind. Dazu gehört eine hinreichende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen. Der Gutachter muss aus den festgestellten Fakten seine Schlussfolgerungen ziehen und diese zusammen mit den von ihm für richtig erkannten Annahmen im Gutachten dokumentieren. Allgemeine Verweise, wie z. B. auf eine sachverständige Feststellung oder auf eine jahrelange Erfahrung, sind nicht ausreichend. Sind dem Sachverständigen die für die Beurteilung maßgeblichen Umstände nicht bekannt, muss er sie ermitteln oder beim Auftraggeber erfragen. Bleibt dies erfolglos, so darf der Sachverständige zwar sein Gutachten auf Unterstellungen aufbauen; er muss dies jedoch in dem Gutachten kenntlich machen. Der Sachverständige darf daher von einer bestimmten Voraussetzung nur ausgehen, wenn er diese durch festgestellte Tatsachen belegen kann. Je weniger unmittelbare tatsächliche Erkenntnisse des Sachverständigen vorliegen, umso geringer ist der Nachweiswert des Gutachtens.

#### **Hinweis:**

Der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts anhand eines Bewertungsgutachtens kann in nicht wenigen Fällen sinnvoll sein. Zu beachten sind dann allerdings die Kosten für das Wertgutachten. Ein solches Bewertungsgutachten wird nur dann anerkannt, wenn dies ordnungsgemäß erstellt wurde. Ein Gutachten muss aus sich heraus verständlich und auf Plausibilität überprüfbar sein und nach den Regeln der Immobilienwertermittlungsverordnung erstellt sein. Entspricht das Gutachten jedoch nicht in jeder Hinsicht den zu stellenden Anforderungen, berechtigt dies nicht ohne Weiteres dazu, das Gutachten insgesamt unberücksichtigt zu lassen, sondern lediglich zu punktuellen Abweichungen.

### **31 Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten**

Grundsätzlich ist der Gewinn aus der Veräußerung von Immobilien, die länger als zehn Jahre gehalten wurden, nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Bei geerbten oder geschenkten Immobilien tritt hinsichtlich der Berechnung der Zehnjahresgrenze der Stpfl. in die Rechtsstellung des Erwerbers ein, d. h. die Vorbesitzzeit wird insoweit berücksichtigt. Eine steuerliche Erfassung des Veräußerungsgewinns erfolgt allerdings dann, wenn ein die private Vermögensverwaltung überschreitender gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Die Abgrenzung ist im Einzelfall schwierig. Wichtigstes Abgrenzungskriterium ist die sog. **Drei-Objekt-Grenze**. Wer innerhalb von etwa fünf Jahren mehr als drei Objekte anschafft, erschließt oder herstellt und sodann verkauft, erfüllt damit die objektiven Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels.

Der Bundesfinanzhof hat seine Rechtsprechung zur Drei-Objekt-Grenze im Zusammenhang mit geschenkten Grundstücken bestätigt. Die Veräußerung ererbter oder geschenkter Grundstücke ist dann im Rahmen der Drei-Objekt-Grenze zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. erhebliche Aktivitäten zur Verbesserung der Verwertungsmöglichkeiten entfaltet hat.

Im Urteilsfall hatte der Stpfl. 1992 den hälftigen Miteigentumsanteil an dem mit einem Mehrfamilienhaus bebauten Grundstück von seiner Tante zum Kaufpreis von 225 000 DM erworben. Im Jahr 2000 erhielt er von seiner Mutter den anderen Miteigentumsanteil unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Der Stpfl. begann im Jahr 2001 mit einer Generalsanierung des

Gebäudes, die im Wesentlichen Anfang 2004 abgeschlossen war. Im Jahr 2003 hatte er das Gebäude in fünf Eigentumswohnungen aufgeteilt.

Zunächst bemühte sich eine von ihm beauftragte Immobilienfirma um die Vermietung der Wohnungen. Nachdem ihre Bemühungen erfolglos blieben, erteilte der Stpfl. den Auftrag zum Nachweis bzw. zur Vermittlung von Interessenten zum Verkauf des Objekts. Im Internet bot die Immobilienfirma in der Folgezeit vier hochwertig sanierte Wohnungen an. Der Stpfl. veräußerte in dem Zeitraum von August 2004 bis November 2004 drei Eigentumswohnungen und schenkte der Ehegattin im Januar 2005 die nicht veräußerte vierte Eigentumswohnung im Erdgeschoss. Die fünfte Eigentumswohnung im Dachgeschoss wurde und wird teilweise vom Stpfl. selbst genutzt.

Die ebenfalls klagende Ehegattin beauftragte Anfang 2005 ihrerseits einen Makler zunächst mit der – erfolglos – Suche nach einem Mieter. Im August 2005 veräußerte sie diese für 370 000 €.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die von der Ehefrau veräußerte Eigentumswohnung als Zählobjekt in den gewerblichen Grundstückshandel des Stpfl. einzubeziehen sei, da dieser bereits mit Erteilung des Verkaufsauftrags die unteren vier Eigentumswohnungen zum Verkauf angeboten habe. Dementsprechend wurden für 2004 Einkünfte des Stpfl. aus Gewerbebetrieb i. H. v. 448 843 € sowie für 2005 Einkünfte der Ehefrau aus Gewerbebetrieb i. H. v. 135 245 € der Besteuerung zu Grunde gelegt.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels sei richtig, obwohl der Stpfl. den hälftigen Grundstücksanteil von seiner Mutter unentgeltlich erworben, seinerseits nur drei Objekte veräußert und ein viertes Objekt verschenkt hat. Im Wesentlichen sind folgende Argumente entscheidend:

- Die Veräußerung ererbter oder geschenkter Grundstücke ist nämlich zumindest dann als gewerblich anzusehen und damit als Zählobjekt zu beachten, wenn erhebliche weitere Aktivitäten zur Verbesserung der Verwertungsmöglichkeiten entfaltet wurden. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben. Der Stpfl. hat das Gebäude, das er zur Hälfte im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erlangt hatte, von 2001 bis Anfang 2004 umfangreich saniert und insofern erst die Voraussetzung für den Verkauf geschaffen.
- Im Streitfall sei die Schenkung des vierten Grundstücks an die Ehefrau ausnahmsweise als Zählobjekt bei dem gewerblichen Grundstückshandel des Stpfl. einzubeziehen. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung sind zwar vom Stpfl. verschenkte Objekte bzw. solche, mit deren Weitergabe kein Gewinn erzielt werden soll, in die Betrachtung, ob die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist, grundsätzlich nicht mit einzubeziehen.
- Von diesem Grundsatz hat die Rechtsprechung allerdings Ausnahmen gemacht. So kann in der Einschaltung naher Angehöriger in "eigene" Grundstücksgeschäfte des Stpfl. ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts liegen. Ebenso kann die Weiterveräußerung geschenkter Objekte dem Schenker zugeordnet werden, wenn dieser nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das "Geschehen beherrscht hat" und ihm selbst der Erlös aus den Weiterveräußerungen zugeflossen ist.
- Hiervon unabhängig kommt nach der Rechtsprechung eine Einbeziehung der an Angehörige schenkweise übertragenen Objekte hinsichtlich der Frage des Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze zudem dann in Betracht, wenn der übertragende Stpfl. – bevor er sich dazu entschließt, das Objekt unentgeltlich zu übertragen – die (zumindest bedingte) Absicht besessen hatte, auch diese Objekte am Markt zu verwerten. Dies lag im Streitfall vor.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 32 Keine Schenkungsteuer bei Zahlung eines überhöhten Entgelts durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person

Mit drei Grundsatzurteilen hat der BFH gegen die Auffassung der FinVerw entschieden, dass überhöhte vertragliche Entgelte, die eine GmbH einer einem Gesellschafter nahe stehenden Person gewährt und die deshalb als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert werden, keine Schenkungen der GmbH i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sind, wenn der Gesellschafter, dem die bevorteilte Person nahesteht, an der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahe stehenden Person mitgewirkt hat. In derartigen Fällen kann nach den Ausführungen des BFH vielmehr eine Schenkung des Gesellschafters an die ihm (z. B. als Ehegatte) nahe stehende Person gegeben sein.

In 2 Streitfällen hatten die Stpfl. Grundstücke an eine GmbH vermietet; sie waren jeweils die Ehegatten der GmbH-Gesellschafter. Die Gesellschafter hatten die Verträge mitunterschieden oder als Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossen. Im dritten Streitfall veräußerte der Stpfl. Aktien an eine GmbH; er war der Bruder des Gesellschafters, der den Kaufpreis bestimmt hatte. Im Zuge von steuerlichen Außenprüfungen hatte sich jeweils ergeben, dass Mietzins bzw. Kaufpreis überhöht waren und insoweit ertragsteuerrechtlich verdeckte Gewinnausschüttungen der GmbHs an ihre Gesellschafter vorlagen. Die Finanzämter sahen die überhöhten Zahlungen zudem schenkungsteuerrechtlich als gemischte freigebige Zuwendungen der GmbHs an die nahe stehenden Personen an und setzten Schenkungssteuer fest.

Dieser Beurteilung ist der BFH in Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung nicht gefolgt: Die Zahlung überhöhter vertraglicher Entgelte durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person ist danach keine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH an die nahe stehende Person, wenn der Gesellschafter beim Abschluss der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahe stehenden Person mitgewirkt hat. Die Mitwirkung des Gesellschafters kann darin bestehen, dass er den Vertrag zwischen der GmbH und der nahe stehenden Person als Gesellschafter-Geschäftsführer abschließt, als Gesellschafter mitunterzeichnet, dem Geschäftsführer eine Anweisung zum Vertragsabschluss erteilt, in sonstiger Weise auf den Vertragsabschluss hinwirkt oder diesem zustimmt.

Grund für die Zahlung des überhöhten Mietzinses oder Kaufpreises durch die GmbH an die nahe stehende Person (in den Streitfällen an den Ehegatten bzw. Bruder) ist in einem solchen Fall das bestehende Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und ihrem Gesellschafter. Dies gilt auch, wenn mehrere Gesellschafter an der GmbH beteiligt sind und zumindest einer bei der Vereinbarung zwischen der GmbH und der ihm nahe stehenden Person mitgewirkt hat. Denn die GmbH kommt mit dem Vertragsabschluss und der Zahlung der überhöhten Entgelte an die dem Gesellschafter nahe stehende Person dem Begehren des Gesellschafters nach und erfüllt dessen Rechte aus dem Gesellschaftsverhältnis auf Vorabauschüttung oder Entnahme. Die GmbH erbringt insoweit neben dem vertraglichen Entgelt an die nahe stehende Person zugleich – im Rahmen eines abgekürzten Zahlungswegs – eine Leistung an den Gesellschafter.

Diese Rechtsgrundsätze sollen i.Ü. entsprechend gelten, wenn ein Gesellschafter über eine Muttergesellschaft an der GmbH beteiligt ist und er an dem Vertragsabschluss zwischen der GmbH und der ihm nahe stehenden Person mitgewirkt hat.

Über die sich anschließende Frage, ob eine Schenkung zwischen dem Gesellschafter und der nahe stehenden Person vorgelegen hat, hatte der BFH in den Streitfällen nicht abschließend zu entscheiden.

**Hinweis:**

Es ist davon auszugehen, dass die FinVerw nach diesen Urteilen ihre abweichende Auffassung aufgeben, zugleich aber auch die Frage aufgreifen wird, inwieweit nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls eine Schenkung des Gesellschafters an die nahe stehende Person anzunehmen und steuerlich zu erfassen ist. Dies wird nach expliziter Feststellung des BFH von der Ausgestaltung der zwischen diesen bestehenden Rechtsbeziehungen abhängen, bei der verschiedene Gestaltungen denkbar seien, z. B. Schenkungsabrede, Darlehen, Kaufvertrag.

**33 Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft für Zwecke der Erbschaftsteuer**

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften vererbt oder verschenkt, so müssen diese Anteile für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer bewertet werden. Das aktuelle Bewertungsgesetz sieht dazu für nicht börsennotierte Anteile in § 11 Abs. 2 BewG die Bewertung mit dem gemeinen Wert vor, das frühere sog. Stuttgarter Verfahren kommt grds. nicht mehr zur Anwendung. Hinsichtlich des aktuell anzuwendenden Bewertungsverfahrens ist eine Prüfreihenfolge vorgesehen: So wird zunächst geprüft, ob der Wert aus vorangegangenen Veräußerungen innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag abgeleitet werden kann. Ist dies nicht der Fall, dann ist der Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten zu ermitteln, insbesondere also nach dem Ertragswertverfahren (IDW S 1), dem vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 199 BewG oder falls branchenüblich doch nach einem Mittelwertverfahren oder dem Stuttgarter Verfahren. Im Ergebnis ist für die Praxis festzustellen, dass dem Stpfl. ein Methodenwahlrecht zusteht, wobei der Liquidationswert stets den Mindestwert darstellt.

Vor diesem Hintergrund ist nun ein Urteil des FG München zu sehen, in dem sich das FG mit der Anwendung des Stuttgarter Verfahrens auf eine Holding-GmbH im Streitjahr 2008, also noch unter Anwendung alter Rechtslage, befasst hat. Nach dem sog. Stuttgarter Verfahren war zunächst der Vermögenswert zu ermitteln, der sodann auf Grund der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft korrigiert wurde, sofern diese nach oben oder unten von einer Normalverzinsung des Kapitals, das den Unternehmenswert verkörpert, abwichen. Gegen dieses Urteil wurde das Rechtsmittel der Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt.

Im Streitfall war in 2008 ein Stpfl. verstorben, der zu 99,61 % an einer Holding-GmbH beteiligt war, die überwiegend Beteiligungen an KG und zudem diverse Anteile an anderen GmbHs hielt. Die FinVerw bewertete die Anteile nach den Sonderregeln für Holdinggesellschaften ohne Berücksichtigung der Ertragsaussichten, da die GmbH neben der Verwaltung eigener Beteiligungen keine eigene Produktions-, Handels- oder Dienstleistungstätigkeit ausübe. Dagegen wandten sich die Stpfl. mit dem Ziel, zusätzlich einen Abschlag wegen geringer Erträge zu berücksichtigen.

Das FG hat der Klage stattgegeben und im Rahmen seiner Begründung festgestellt:

- Der Wert ist unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.
- Das Stuttgarter Verfahren ist als geeignetes Schätzungsverfahren anerkannt.
- Bei der Bewertung der Anteile an einer GmbH, die ihrerseits eine Beteiligung an einer Unter-Kapitalgesellschaft halte, könne durch die mehrfache Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Untergesellschaft ein sog. Kaskadeneffekt eintreten, weil deren Erträge sowohl beim Vermögenswert der Mutter als auch beim Ertragswert der Tochter berücksichtigt werden.
- Daher seien Anteile an reinen Holding-Gesellschaften, die neben der Verwaltung ihrer Beteiligungen oder der Koordinierung der Beteiligungsgesellschaften keinen selbstständigen operativen Bereich haben, nur mit ihrem ungekürzten Vermögenswert zu bewerten.
- Dies betreffe aber (anders als im Streitfall) nur solche Holdinggesellschaften, die ausschließlich Anteile an Kapitalgesellschaften halten.

### 34 Auflösung einer Kapitalgesellschaft – Nachträgliche Anschaffungskosten bei Rangrücktritt (§ 17 EStG)

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG sind dabei auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten steuermindernd zu berücksichtigen. Nach bisheriger Rechtsprechung zählten auch die durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen zu den nachträglichen Anschaffungskosten.

Zu dieser Problematik hat der BFH seine Rechtsprechung entscheidend geändert. Zugleich hat der BFH mit diesem Urteil (unter Formulierung eines Bestandsschutzes für "Altfälle") entschieden, dass die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen nur noch dann angewandt werden können, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils vom 11.7.2017 (d. h. bis zum 27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Vor diesem Hintergrund ist nun ein – nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenes – Urteil zu sehen, mit dem der BFH seine jüngste Rechtsprechung zur Ermittlung des Veräußerungs- bzw. Auflösungsgewinns nach § 17 EStG unter besonderer Berücksichtigung sog. nachträglicher Anschaffungskosten bestätigt und fortgeführt hat.

Dieses Urteil betrifft das Streitjahr 2009; konkret war umstritten, ob im Zuge der Auflösung einer GmbH Darlehen als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen waren, die vom Alleingesellschafter bereits im Jahr der Gründung der GmbH (1988) gewährt worden waren. Im November 2000 hatte der Alleingesellschafter gegenüber der GmbH den Rangrücktritt mit seinen Forderungen erklärt. In 2009 beschloss der Alleingesellschafter die Auflösung der (nachfolgend im Jahr 2011 gelöschten) GmbH und machte in seiner Einkommensteuererklärung 2009 einen Verlust geltend, der neben dem Stammkapital auch den gesamten Darlehensausfall berücksichtigte. Demgegenüber berücksichtigte die FinVerw nur die nach der Rangrücktrittserklärung in 2000 gewährten Darlehen. Diese Auffassung bestätigte auch das FG.

Der BFH hat die Revision des Stpfl. als unbegründet zurückgewiesen und dabei ausgeführt, dass

- im vorliegenden Streitfall "Vertrauensschutz" zu gewähren ist und daher die bislang geltenden Rechtsgrundsätze anzuwenden sind,
- Darlehen mit eigenkapitalersetzendem Charakter (Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, die der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise gewährt) zum sog. funktionellen Eigenkapital zählen,
- sich im vorliegenden Streitfall die GmbH (nach der Gesamtwürdigung des FG, an die der BFH gebunden ist) aber bis zur Rangrücktrittserklärung nicht in der Krise befunden habe,
- der Verlust von mehr als der Hälfte des Stammkapitals insoweit auch nur ein Indiz für eine Krise der GmbH ist und
- die GmbH im Streitfall bis zum Jahr 2000 nicht in einer Krise war, weil z. B. der Verlust des Stammkapitals nur vorübergehend war und die GmbH stets positive Jahresergebnisse erzielt hatte.

#### **Hinweis:**

Das vorliegende Urteil bestätigt, dass sich der BFH an den von ihm selbst formulierten Bestandsschutz hält. Stpfl. sollten daher in einschlägigen Altfällen (weiterhin) die steuermindernde Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten begehren. Im Einzelfall ist sorgfältig zu dokumentieren, zu welchem Zeitpunkt die GmbH in eine Krise geraten ist.

### **35 Keine sachliche Unbilligkeit bei verunglückter Organschaft auf Grund verzögerter Registereintragung**

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft bietet insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft mit steuerlicher Wirkung beim Organträger geltend zu machen, sodass Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns verrechnet werden können. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus. Die steuerliche Anerkennung setzt die Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags voraus; wirksam wird dieser erst mit Eintragung in das Handelsregister bei dem für die Organgesellschaft zuständigen Amtsgericht. Daher muss der Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, für das die Folgen der Organschaft eintreten sollen, in das Handelsregister eingetragen sein.

Vor diesem Hintergrund ist ein Urteil des BFH zu sehen, mit dem sich der BFH mit dem Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags bei verspäteter Eintragung ins Handelsregister befasst hat. Im Ergebnis hat der BFH entschieden, dass keine sachliche Unbilligkeit i. S. d. § 163 AO vorliegt, wenn eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft infolge einer verzögerten Eintragung des Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister erst in dem auf das Jahr der Handelsregisteranmeldung folgenden Jahr steuerlich wirksam wird. Das gilt auch, wenn die verzögerte Eintragung auf einem Fehlverhalten einer anderen Behörde – im Streitfall des Registergerichts – beruhen sollte.

Im Streitfall hatte eine GmbH mit ihrer Alleingesellschafterin im März 2006 einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen, der mit der Eintragung in das Handelsregister wirksam sein und rückwirkend ab dem 1.1.2006 gelten sollte. Der protokollierende Notar meldete diesen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag mit notariell beglaubigter Registeranmeldung vom 18.9.2006 zur Eintragung in das Handelsregister beim zuständigen Amtsgericht an, dort wurde der Vertrag aber erst am 27.1.2007 eingetragen. Die GmbH führte gleichwohl den Gewinn 2006 an die Alleingesellschafterin ab. Diese Gewinnabführung behandelte das FA als verdeckte Gewinnausschüttung, da der Ergebnisabführungsvertrag auf Grund fehlender Handelsregistereintragung in 2006 nicht wirksam geworden sei. In der Folge hatte die GmbH u. a. den Antrag gestellt, die Körperschaftsteuerfestsetzung wegen Unbilligkeit aufzuheben, was das FA ablehnte.

Der BFH bestätigte die Sichtweise der FinVerw. Das Gesetz stelle ausdrücklich auf die zivilrechtliche Wirksamkeit des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags ab und diese war im Jahr 2006 noch nicht gegeben.

#### **Hinweis:**

Damit bestätigt der BFH die Auffassung, die auch schon von einigen FG vertreten wurde, wonach Billigkeitsmaßnahmen nicht in Betracht kommen. Letztendlich wird daher in jedem Einzelfall vor der erstmaligen Gewinnabführung zu prüfen sein, ob die Handelsregistereintragung bereits fristgerecht erfolgt ist.

### **36 Zufluss einer Tantieme an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer bei verspäteter Aufstellung des Jahresabschlusses**

Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer, z. B. Tantiemen, sind im Grundsatz nach § 11 Abs. 1 EStG im Jahr des Zuflusses zu versteuern. Für den maßgeblichen Zeitpunkt des Zuflusses stellt die ständige BFH-Rspr. darauf ab, wann die tatsächliche Verfügungsmacht vom Empfänger der in Frage stehenden Leistungen erlangt worden ist. Allerdings fließt bei beherrschenden Gesellschaftern ein Vermögensvorteil nicht erst bei Zahlung, sondern bereits bei Fälligkeit zu, sofern die Kapitalgesellschaft zum Zeitpunkt der Fälligkeit zahlungsfähig ist. Zu diesem Zeitpunkt hat es der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer allein in der Hand, sich durch Auszahlung die Erfüllung seines fälligen Anspruchs zu verschaffen. Würde man demgegenüber den Zufluss erst mit der konkreten Erfüllung des Anspruchs annehmen, hätte es der beherrschende Gesellschafter in der Hand, willkürlich den Zuflusszeitpunkt und damit den Zeitpunkt der Besteuerung zu verschieben. Die Besonderheiten dieser Rspr. beruhen mithin auf dem Aspekt der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen.

Das FG Rheinland-Pfalz hatte nun über einen solchen Tantiemefall zu entscheiden. Im Streitfall war laut dem Geschäftsführervertrag die Fälligkeit der Tantieme jeweils auf einen Monat nach der Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung festgelegt. Die Besonderheit bestand nun darin, dass der Jahresabschluss verspätet festgestellt wurde, also die im HGB und GmbHG gesetzten Fristen nicht eingehalten wurden. Nach § 42a GmbHG haben die Gesellschafter spätestens bis zum Ablauf der ersten acht Monate oder, wenn es sich um eine kleine Gesellschaft handelt, bis zum Ablauf der ersten elf Monate nach Ende des Geschäftsjahrs über die Feststellung des Jahresabschlusses und über die Ergebnisverwendung zu beschließen.

Im Falle einer verspäteten Feststellung des Jahresabschlusses soll nach der Entscheidung des FG die Tantiemeforderung zu dem Zeitpunkt als fällig anzusehen sein, zu dem sie fällig gewesen wäre, wenn der Jahresabschluss fristgerecht festgestellt worden wäre. Durch die willkürliche Nichteinhaltung der Frist hatten die für die GmbHs handelnden beherrschenden Geschäftsführer es in der Hand, den Fälligkeitszeitpunkt zu verlagern. Gerade dies soll durch die Zuflussfiktion jedoch verhindert werden.

**Hinweis:**

Gegen das Urteil ist die vom FG zu Recht zugelassene Revision eingelegt worden.

**37 Übernahme einer Pensionsverpflichtung einer GmbH durch eine andere GmbH führt grundsätzlich zu keinem Zufluss von Einnahmen**

Nicht zuletzt aus steuerlichen Gründen wurden in der Vergangenheit Gesellschafter-Geschäftsführern auch Pensionszusagen erteilt. Der steuerliche Vorteil liegt darin, dass der Aufbau der Pensionszusage während des Arbeitslebens des Geschäftsführers zu Gewinn- und damit Steuererminderungen bei der GmbH führt. Zu versteuernde Einnahmen beim Gesellschafter entstehen dagegen erst zeitlich später bei Bezug der Pensionszahlungen. Damit entsteht ein Steuerstundungseffekt ggf. über viele Jahrzehnte.

Problematisch sind solche Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer aber dann, wenn ein Verkauf der GmbH-Anteile oder eine Umstrukturierung ansteht. In diesen Fällen besteht die Gefahr, dass eine Verfügung des Pensionsberechtigten über seine Ansprüche angenommen wird, was zu einer Versteuerung des erworbenen Pensionsanspruchs führt. Insoweit hat sich aber in der jüngeren Vergangenheit die BFH-Rspr. sehr positiv entwickelt. So bestätigt nun auch im jüngst veröffentlichten Urteil das FG Düsseldorf, dass die Übernahme der Pensionsverpflichtung einer GmbH durch eine andere GmbH als Entgelt für die Übertragung von Anlagevermögen grundsätzlich nicht zu einer Realisierung der Pensionsansprüche durch den Berechtigten führt.

Im Urteilsfall war der Stpfl. Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH. Minderheitsgesellschafter war sein Sohn. Die GmbH zahlte ihm Versorgungsbezüge auf Grund einer Pensionszusage. Im Streitjahr 2012 wurden die Beratungsmandate und das Inventar der X-GmbH auf die GmbH-Neu übertragen. Der Mandantenstamm wurde mit 1 Mio. € brutto und das Inventar mit 100 000 € brutto bewertet. Der Gesamtkaufpreis wurde dementsprechend auf 1,1 Mio. € beziffert. Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der GmbH-Neu war der Sohn des Stpfl. Die Begleichung des Kaufpreises erfolgte durch Übernahme der zivilrechtlich bestehenden Pensionsverpflichtung der veräußernden X-GmbH durch die GmbH-Neu. Da der Rentenbarwert der Verpflichtung den vereinbarten Kaufpreis überstieg, übernahm die GmbH-Neu nur einen Teil der Verpflichtung. Soweit die bestehende Pensionsverpflichtung den Kaufpreis überstieg, verblieb die Verpflichtung bei der X-GmbH. Sie war aber letztlich uneinbringlich. Die X-GmbH zahlte zuletzt für März 2012 eine Monatspension, die den Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit zugerechnet wurde. Die GmbH-Neu zahlte im Streitjahr an den Stpfl. wie vereinbart 7 777 € mtl. Diese Zahlungen wurden durch den Bekl. als Leibrente behandelt und nur mit ihrem Ertragsanteil der Besteuerung unterworfen.

Das Finanzamt wollte hingegen die "Übernahme" der Pensionsverpflichtung durch die GmbH-Neu als Zufluss des gesamten Rentenbarwerts der Versorgungsrechte beim Stpfl. annehmen. Das FG



verwarf diese Meinung des Finanzamts und entschied vielmehr, dass die Übernahme der Pensionsverpflichtung nicht zu einem Zufluss beim Stpfl. führe.

Der BFH kam in der neueren Rspr. zu dem Ergebnis, dass ohne das Wahlrecht, den Ablösungsbetrag alternativ an sich auszahlen zu lassen, der Anspruch des Arbeitnehmers auf die künftigen Pensionszahlungen nicht wirtschaftlich erfüllt war, mithin kein Zufluss bewirkt wurde. Dies gilt vorliegend für den Stpfl. erst recht. Er hatte zum einen kein derartiges Wahlrecht. Zum anderen kam es vorliegend auch, anders als in den zuvor beschriebenen Sachverhaltskonstellationen, zu keiner Zahlung. Eine Zahlung hätte mangels ausreichender Liquidität auch gar nicht bewirkt werden können. Der Übergang hat deshalb sozusagen "nur auf dem Papier" stattgefunden. Daran ändert nichts, dass, wie der Bekl. zutreffend beschrieben hat, die Verpflichtung modifiziert übernommen wurde. Auch wenn man darin, wie das Finanzamt, eine gänzlich neue Verpflichtung der GmbH-Neu sehen wollte, führte dies nicht zu einem Zufluss des Rentenbarwertes der bestehenden Verpflichtung beim Stpfl.

### 38 Ansatz von GmbH-Beteiligungen bei einem bilanzierenden Steuerpflichtigen

Hält ein bilanzierender Stpfl. eine GmbH-Beteiligung im Betriebsvermögen, so ist diese in dessen Bilanz regelmäßig im Anlagevermögen auszuweisen. Hinsichtlich des Wertansatzes der Beteiligung in der Steuerbilanz hat nun der BFH wichtige Aussagen getroffen.

Im Urteilsfall hatte sich der Stpfl. – verkürzt dargestellt – mit einer Einlage von 400 000 DM an einer GmbH mit 50 % beteiligt. Im Jahr 1996 wurde der Beteiligungsansatz steuerwirksam bis auf einen Restwert von 250 DM abgeschrieben. Im Februar 1997 erwarb der Stpfl. die Geschäftsanteile des damaligen Mitgesellschafters zu einem Kaufpreis von 50 DM. Im Jahr 1997 leistete der Stpfl. eine Zahlung von 400 000 DM an die GmbH, die dort als Kapitalrücklage behandelt wurde und die der Stpfl. als Anschaffungskosten der Beteiligung aktivierte.

Im April 1998 beschloss die GmbH, alle Geschäftsanteile zu einem Geschäftsanteil zusammenzulegen. Sodann wurde das Stammkapital der D-GmbH von 800 000 DM um 799 500 DM herabgesetzt, sodass der Nennbetrag des Anteils der Stpfl. an der D-GmbH nur noch 500 DM betrug. Die Herabsetzung diente gemäß Ziff. III. des notariellen Protokolls nach §§ 58a, 58e GmbHG dem Ausgleich des in der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.1997 ausgewiesenen Bilanzverlusts. Schließlich wurde in Ziff. IV. des notariellen Protokolls eine Kapitalerhöhung der GmbH beschlossen. Das Nennkapital wurde um 599 500 DM auf 600 000 DM erhöht.

Das Nennkapital der GmbH im Umfang des herabgesetzten Kapitals wurde in der Folgezeit nicht ausbezahlt, sondern vollständig mit ihrem Verlustvortragskonto verrechnet. Die Einlage erbrachte der Stpfl. durch Umbuchung der im Jahr 1997 eingezahlten Kapitalrücklage von 400 000 DM in das Nennkapital der GmbH sowie durch Zahlung von 199 500 DM.

Der steuerbilanzielle Buchwert der Beteiligung an der GmbH entwickelte sich wie folgt:

Buchwert zum 31.12.1995	400 000 DM
./. Teilwertabschreibung 1996	./. 399 750 DM
Buchwert zum 31.12.1996	250 DM
Zugang 1997	+ 400 000 DM
Zugang 1998	+ 199 750 DM
Buchwert 31.12.1998 bis 31.12.2001	600 000 DM
1.1.2002: Umrechnung in Euro	306 775 €
Zugang in 2002	225 €
Buchwert 31.12.2002 bis 31.12.2005	307 000 €

Im Jahr 2006 erfolgte nun eine Veräußerung der GmbH-Beteiligung zu einem Kaufpreis von 539 589 €. Strittig war die Ermittlung des Veräußerungsgewinns. Insoweit ging das Finanzamt davon aus, dass der steuerliche Buchwert um eine Wertaufholung in Höhe von 204 286 € zu erhöhen sei, weil der Grund für die frühere Teilwertabschreibung entfallen sei. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof und führte aus:

- Eine zu einem Betriebsvermögen gehörende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Weist der Stpfl. einen niedrigeren Teilwert der Beteiligung nach, so kann (Wahlrecht) eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden.
- Teilwertabschreibungen aus den Vorjahren sind durch eine Zuschreibung bis zur Obergrenze der Anschaffungskosten rückgängig zu machen, soweit nicht der Stpfl. auch im jeweiligen Folgejahr einen niedrigeren Teilwert am Bilanzstichtag nachweisen kann.
- Eine Herabsetzung des Nennkapitals der Kapitalgesellschaft, an der eine Beteiligung besteht, bewirkt nur dann eine Änderung der Anschaffungskosten des Anteilnehmers an der Beteiligung, wenn der Vermögensbereich des Anteilnehmers durch die Herabsetzung betroffen ist. Wird bei einer Kapitalgesellschaft das Nennkapital herabgesetzt, ohne dass es zu einer Auskehrung des Herabsetzungsbetrags an die Anteilnehmer kommt, ergibt sich keine Wirkung auf die Anschaffungskosten der Anteile.
- Danach mindern sich die Anschaffungskosten auch nicht bei einer vereinfachten Kapitalherabsetzung nach §§ 58a ff. GmbHG. Ziel der Regelung ist es, die Sanierung einer GmbH durchführen zu können, indem eine Kapitalherabsetzung unter Wahrung des Gläubigerschutzes nicht zur Ausschüttung bisher gebundenen Kapitals an die Gesellschafter, sondern nur zum Ausgleich von Wertminderungen und zur Deckung sonstiger Verluste verwendet werden darf. Weil es nicht zu einer Auskehrung der frei gewordenen Beträge an die Gesellschafter kommen darf (§ 58b Abs. 1 GmbHG), mindert sich infolge der Kapitalherabsetzung auch der Buchwert des Anteils des Gesellschafters an der GmbH nicht.

**Hinweis:**

Nach derzeitigem Recht wirken sich Teilwertabschreibungen steuerlich nur teilweise bzw. soweit der Gesellschafter wiederum eine Kapitalgesellschaft ist, gar nicht aus. Daher ist es vielfach angezeigt, in der Steuerbilanz eine Teilwertabschreibung gar nicht vorzunehmen. Dies ist im Übrigen unabhängig davon, ob in der Handelsbilanz eine außerordentliche Wertberichtigung angezeigt ist.

Nach früherem Recht wirkten sich Teilwertabschreibungen auch steuerlich mindernd aus, sodass korrespondierend auch Wertaufholungen nach Wegfall der Gründe für die vorgenommene Teilwertabschreibung steuerlich zu erfassen waren. Insoweit ist bei Beteiligungen stets eine sorgfältige Dokumentation der Entwicklung des steuerlichen Buchwerts vorzunehmen.

### **39 Berücksichtigung einer zukünftigen Steuerbelastung bei den Wertfeststellungen für Zwecke der Erbschaftsteuer**

Gehen GmbH-Anteile im Wege der Schenkung oder Erbschaft unentgeltlich über, so ist für steuerliche Zwecke eine Anteilsbewertung vorzunehmen. Da GmbH-Anteile nicht an der Börse gehandelt werden, existiert kein Marktwert, der herangezogen werden kann. Gesetzlich ist bestimmt, dass GmbH-Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Konkret ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob dieser aus Verkäufen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, abgeleitet werden kann. Ist dies nicht möglich, so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln. Dies kann das gesetzlich beschriebene vereinfachte Ertragswertverfahren sein, dies kann aber z. B. auch eine Bewertung nach dem IDW S1-Standard sein.

Stets ist allerdings eine Wertuntergrenze zu prüfen: Die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (Substanzwert) der Gesellschaft darf nicht unterschritten werden. Über eine solche Substanzwertermittlung hatte der BFH zu entscheiden. Es ging um eine GmbH, deren Vermögen nur aus dem ehemaligen Wohnhaus der

verstorbenen Alleingesellschafterin der GmbH und Barmitteln bestand. Die Immobilie wurde für erbschaftsteuerliche Zwecke mit 857 226 € bewertet. Die Erbin machte nun geltend, dass eine Liquidation der Kapitalgesellschaft beabsichtigt sei und daher die bei der Liquidation anfallende Steuerbelastung mindernd bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sei.

Diese Sichtweise der Erbin lehnte der BFH ab. Die zukünftige ertragsteuerrechtliche Belastung auf Grund einer im Bewertungszeitpunkt lediglich beabsichtigten, aber noch nicht beschlossenen Liquidation der Kapitalgesellschaft ist bei der Ermittlung des Substanzwerts als Mindestwert nicht wertmindernd zu berücksichtigen. Steuern, die auf Grund der Liquidation und der damit zusammenhängenden Aufdeckung stiller Reserven entstehen könnten, sind im Bewertungszeitpunkt weder als Verbindlichkeiten noch als Rückstellungen in der Steuerbilanz auszuweisen. Dem Ausweis als Verbindlichkeiten steht entgegen, dass Steuern zu diesem Zeitpunkt noch nicht entstanden sind. Rückstellungen können nicht gebildet werden, weil zum Bewertungsstichtag das Entstehen nicht überwiegend wahrscheinlich ist. Bei einer im Bewertungszeitpunkt lediglich beabsichtigten Liquidation lässt sich noch nicht absehen, ob, wann und in welcher Höhe es zu einer tatsächlichen steuerlichen Belastung kommen wird.

**Hinweis:**

In solchen Konstellationen ist also eine frühzeitige Planung sinnvoll. Soll eine solche GmbH tatsächlich liquidiert werden, so ist dieser Vorgang frühzeitig einzuleiten.

Ein ähnliches erbschaft- bzw. schenkungsteuerliches Problem ergibt sich in den Fällen, in denen in Kapitalgesellschaften Gewinne thesauriert sind, die über das erforderliche Maß hinausgehen. Neben der Problematik, dass hier evtl. Verwaltungsvermögen vorliegt, das die steuerliche Begünstigung ganz oder teilweise verhindert, unterliegen die der Erbschaftsteuer unterliegenden Gewinnrücklagen bei einer späteren Ausschüttung auch noch der Abgeltungsteuer. Erfolgt eine Ausschüttung noch durch den Schenker bzw. zu Lebzeiten des Erblassers, fällt diese Abgeltungsteuer zwar auch an, jedoch unterliegen diese Beträge dann nicht mehr der Schenkung-/Erbschaftsteuer.

---

## **Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern (GoBD) und insbesondere Verfahrensdokumentation**

---

### **40 GoBD zunehmend im Fokus der Finanzverwaltung**

Die Finanzverwaltung hatte mit Schreiben vom 14.11.2014 (Aktenzeichen IV A 4 – S 0316/13/10003) die "Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)" veröffentlicht. Die GoBD geraten nun insbesondere bei steuerlichen Außenprüfungen verstärkt in den Blickpunkt der Finanzverwaltung. Nicht zuletzt hat aktuelle Rechtsprechung die Rechte der Betriebsprüfer erheblich gestärkt und die Anforderungen an eine ordnungsgemäße digitale Buchführung betont und teilweise auch verschärft.

**Hinweis:**

Generell ist zu beobachten, dass der vermehrte Einsatz von EDV bei steuerlichen Außenprüfungen dazu führt, dass ein wesentlicher Teil der Prüfung in einer Analyse der Buchführungsdaten mittels EDV-Tools besteht. Diese erlauben mit einfachen Mitteln die Sortierung oder Schichtung großer Datenmengen und das Auffinden von Auffälligkeiten.

Aus diesem Grund stellen wir in dieser Sonderbeilage aktuelle Aspekte dar.

## 41 Bedeutung der GoBD

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist zu bejahen, wenn die vorgeschriebenen Buchführungswerke auch tatsächlich geführt werden, formell und inhaltlich den Anforderungen entsprechen, sowie über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorgelegt werden können. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, sind die Bücher und Aufzeichnungen der Besteuerung zu Grunde zu legen. Die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung löst die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit aus, kehrt also die Beweislast dafür, dass der in der Buchführung erfasste Geschäftsverlauf sich anders zugetragen hat, gegen die Finanzbehörde. Die von der Finanzverwaltung herausgegebenen GoBD stellen nun eine Auslegung der formellen Anforderungen an die Buchführung aus Sicht der Finanzverwaltung dar.

Betroffen von den GoBD sind grundsätzlich alle bilanzierenden Stpfl. und auch solche, die den Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, soweit diese ihre unternehmerischen Prozesse IT-gestützt abbilden und ihren Gewinnermittlungs- und Aufbewahrungspflichten in elektronischer Form nachkommen.

Ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß oder steht ihre sachliche Unrichtigkeit fest, so kann die Finanzbehörde den Gewinn möglicherweise schätzen. Hier setzt die Rechtsprechung der Finanzverwaltung allerdings Grenzen: Eine Schätzung scheidet nach allgemeinen Grundsätzen aus, wenn die durch die Fehler der Buchführung verursachten Unklarheiten und Zweifel durch anderweitige zumutbare Ermittlungen beseitigt werden können.

### Hinweis:

Der formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung kommt in der Praxis also eine große Bedeutung zu. Auch wenn die Möglichkeiten der Gewinnschätzung für die Finanzverwaltung eingeschränkt sind, sollten derartige Diskussionen tunlichst vermieden werden, damit der Stpfl. nicht in eine Defensivposition gedrängt wird.

Aus diesem Grunde sollten die individuellen Abläufe im Betrieb regelmäßig aufgenommen und daraufhin überprüft werden, ob diese den formellen Anforderungen der Finanzverwaltung genügen. Diese Empfehlung für die Praxis gilt ungeachtet der Tatsache, dass es in der Literatur durchaus umstritten ist, welchen Stellenwert den GoBD zukommt, da es sich im Grundsatz nur um eine Äußerung der Finanzverwaltung handelt.

## 42 Wichtige Vorgaben nach den GoBD

### a) Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die Buchhaltung muss nach den gesetzlichen Vorgaben so beschaffen sein, dass "sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die gebuchten Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens verschaffen kann". Dabei müssen sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Nur wenn diese Kriterien erfüllt sind, ist die Buchführung ordnungsgemäß. Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen progressiv und retrograd prüfbar sein:

- Die **progressive Prüfung** beginnt beim Beleg, geht über die Grundaufzeichnungen zu den Konten und schließlich zur Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung bzw. zur Steueranmeldung/Steuererklärung und
- die retrograde Prüfung verläuft umgekehrt.

### b) Zeitnahe Erfassung von Geschäftsvorfällen

Jeder Geschäftsvorfall ist zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden (Journal). Konkretisiert wird dies von der Finanzverwaltung wie folgt:

- Eine Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen innerhalb von zehn Tagen ist unbedenklich.
- Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen täglich festgehalten werden.

- Es ist nicht zu beanstanden, wenn Waren- und Kostenrechnungen, die innerhalb von acht Tagen nach Rechnungseingang oder innerhalb der ihrem gewöhnlichen Durchlauf durch den Betrieb entsprechenden Zeit beglichen werden, kontokorrentmäßig nicht (z. B. Geschäftsfreundebuch, Personenkonten) erfasst werden.

Werden bei der Erstellung der Bücher Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen nicht laufend, sondern nur periodenweise erstellt, dann wird dies von der Finanzverwaltung unter folgenden Voraussetzungen akzeptiert:

- Die Erfassung der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats erfolgt bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern und
- durch organisatorische Vorkehrungen ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung nicht verloren gehen, z. B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen in Kassen-, Warenwirtschafts- oder Fakturierungssystemen etc.

**Hinweis:**

Soweit zwischen dem Buchungsvorfall und der Verbuchung eine gewisse Zeit vergeht, muss durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden, dass die Geschäftsvorfälle vollständig und richtig erfasst werden. Dies betrifft dann insbesondere die Sicherung der Belege. Vorsorge kann z. B. getroffen werden durch elektronische Belegsicherung unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System.

**c) Anforderungen an Buchungsbelege**

Unabdingbares Grundprinzip einer ordnungsgemäßen Buchführung ist das **Belegprinzip**. Jedem Geschäftsvorfall muss ein Beleg zu Grunde liegen. Als Beleg kann z. B. eine Ein- oder Ausgangsrechnung oder ein Bankauszug dienen. Ausreichend sind aber auch selbst erstellte Belege ("Eigenbeleg"), wenn diese einen Nachweis des Geschäftsvorfalles erlauben, wie z. B. Entnahmebelege, AfA-Belege o. ä.

Belege müssen nach Ansicht der Finanzverwaltung folgenden Inhalt haben:

Bezeichnung	Begründung
Eindeutige Belegnummer (z. B. Index, Pageninummer, Dokumenten-ID, fortlaufende Rechnungsausgangsnummer)	Angabe zwingend Kriterium für Vollständigkeitskontrolle (Belegsicherung) Sofern die Fremdbelegnummer eine eindeutige Zuordnung zulässt, kann auch diese verwendet werden.
Belegaussteller und -empfänger	Soweit dies zu den branchenüblichen Mindestaufzeichnungspflichten gehört und keine Aufzeichnungserleichterungen bestehen
Betrag bzw. Mengen- oder Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt	Angabe zwingend
Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung	Ermittlung des Buchungsbetrags
Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles	
Belegdatum	Angabe zwingend. Evtl. zusätzliche Erfassung der Belegzeit bei umfangreichem Beleganfall erforderlich
Verantwortlicher Aussteller, soweit vorhanden	z. B. Bediener der Kasse

**Hinweis I:**

Für umsatzsteuerrechtliche Zwecke können weitere Angaben erforderlich sein.

**Hinweis II:**

Bei elektronischen Belegen wird die Kontierung durch die Verbindung mit dem Datensatz oder durch eine elektronische Verknüpfung (z. B. eindeutiger Index, Barcode) erreicht. Andernfalls muss durch organisatorische

Maßnahmen sichergestellt werden, dass Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit nachvollziehbar und nachprüfbar sind.

#### **d) Erfassung steuerlich relevanter Vorsysteme**

Nicht nur das eigentliche Buchhaltungsprogramm steht im Fokus bei der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit. Vielmehr unterliegen alle Vor- und Nebensysteme hinsichtlich der Beurteilung der ordnungsgemäßen Buchführung den gleichen Anforderungen wie die Hauptsysteme, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Betroffen sind insbesondere solche Systeme, die Daten liefern, die in steuerlich relevante Vorgänge einfließen.

Zu den Vor- und Nebensystemen können z. B. gehören die Anlagenbuchhaltung, die Lohnbuchhaltung, Kassen bzw. Registrier- und PC-Kassensysteme, Warenwirtschaftssysteme, Fakturierungssysteme, Kostenrechnungen, Zahlungsverkehrssysteme, Waagen, Taxameter, Zeiterfassungssysteme, Dokumenten-Management-Systeme, Archive, elektronische Fahrtenbücher. Eine Abgrenzung kann nur im Einzelfall erfolgen.

Von besonderer Bedeutung sind Branchenlösungen, z. B. zur Auftragskalkulation, Materialwirtschaft, Zeiterfassung oder Rechnungserstellung. Solche Systeme werden z. B. bei Handwerksbetrieben, aber auch bei Buchhandlungen oder Apotheken oft eingesetzt.

##### **Hinweis:**

Im Einzelfall ist sorgfältig zu prüfen, welches Vor- oder Nachsystem steuerrelevante Daten liefert und daher für dieses auch die GoBD zu beachten sind.

Wird ein Vor- oder Nachsystem als steuerrelevant eingestuft, so muss dieses insbesondere revisionssicher sein und für dieses muss eine Verfahrensdokumentation vorgehalten werden. Revisionssicher bedeutet insbesondere, dass Daten unveränderbar abgespeichert werden bzw. vorgenommene Änderungen zu protokollieren sind. So ist es z. B. unzulässig, wenn in einem Programm zur Rechnungsschreibung erzeugte Rechnungen gelöscht oder nachträglich verändert werden können.

##### **Hinweis:**

In der Praxis ist dies bei eingesetzten Lösungen vielfach nicht erfüllt. Für den Einzelfall sollte zunächst eine Bestandsaufnahme der eingesetzten Programme erfolgen. Insbesondere bei Neuanschaffungen sollte auf eine ausreichende Dokumentation des Programms und eine Bestätigung der GoBD-Konformität geachtet werden. Bei im Einsatz befindlichen Systemen ist sorgfältig zu prüfen, welche Maßnahmen zu ergreifen sind.

#### **e) Aufbewahrung**

In der Praxis ergeben sich vielfach Fragen hinsichtlich der Aufbewahrung von elektronischen Dokumenten. Grundsätzlich gilt bei aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen, die im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen sind, dass diese auch in der jeweiligen elektronischen Form aufzubewahren sind und vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden dürfen. Die Dokumente dürfen daher nicht ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben (z. B. per E-Mail eingegangene Rechnung im PDF-Format oder eingescannte Papierbelege). Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Stpfl. elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt.

Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (scannen), ist das Scanergebnis so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird.

##### **Hinweis:**

Erfolgt eine elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang), so gelten besondere Verfahrensvorschriften. Insbesondere muss eine Verfahrensdokumentation für den Scanvorgang vorhanden sein. Das Archivierungssystem sollte einer Systemprüfung unterworfen worden sein, um sicherzustellen, dass es sich um ein revisionssicheres System handelt.

Nach dem Einscannen dürfen Papierdokumente vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Der Stpfl. muss entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.

Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (z. B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat). Eine Umwandlung in ein anderes Format (z. B. MSG in PDF) ist dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden.

**Hinweis:**

Dies bedeutet, dass alle elektronisch empfangenen Eingangsbelege auch in elektronischer Form revisionssicher abgespeichert werden müssen. Betroffen sind z. B. Rechnungen bei Onlinebestellungen, online gebuchte Fahrkarten, als PDF-Datei erhaltene Kontoauszüge oder Excel-Dateien über Reisekostenabrechnungen. Ein Ausdrucken und Weiterverarbeiten als Papierbeleg erfüllt diese Anforderungen nicht. Im Grundsatz kann die revisionssichere (also vor Veränderungen geschützte bzw. Veränderungen dokumentierende Aufbewahrung) nur mit dem Einsatz eines Dokumenten-Managementsystems erreicht werden.

## 43 Verfahrensdokumentation

### a) Bestandteile einer Verfahrensdokumentation

Kern der GoBD ist das Erfordernis einer Verfahrensdokumentation. Diese muss den im Unternehmen gewählten Prozess im Bereich der Buchführung erläutern, um dem Buchführungsgrundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit gerecht zu werden. Im Grundsatz müssen der Weg und die Verarbeitung der Belege von deren Entstehung bis hin zu einem eventuellen Aufruf durch einen Betriebsprüfer dargestellt werden. Die Verfahrensdokumentation besteht im Grundsatz aus folgenden Teilen:

1. **allgemeine Beschreibung** des Unternehmens und der Geschäftsprozesse;
2. **Anwenderdokumentation:** Beschreibung der fachlichen Prozesse, wie insbesondere Datenerfassung, Prüfung, Abstimmung, Ausgabe sowie eine Liste der Daten- und Dokumentenbestände einschließlich der Aufbewahrungsregeln und -fristen. Weitere Inhalte bilden Schnittstellenbeschreibungen, Regeln für den Datenaustausch sowie Organisationsanweisungen und Benutzerhandbücher;
3. **technische Systemdokumentation:** Beschreibung der eingesetzten Software und Hardware, sowie der Schnittstellen. Diese Informationen können in der Regel vom Hersteller der Software beschafft werden;
4. **Betriebsdokumentation:** Beschreibung der technischen Betriebsprozesse und Beschreibungen zur Datensicherheit, zum Berechtigungskonzept einschließlich Benutzerverwaltung, zum Zugriffs- und Zugangsschutz.

Da sich sowohl Geschäftsprozesse an sich als auch die dafür eingesetzten IT-Applikationen über den Zeitablauf ändern, muss die Verfahrensbeschreibung neben den aktuellen auch die historischen Verfahrensinhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisen und dem in der Praxis eingesetzten Prozess entsprechen. Dies bedeutet, dass auch frühere Versionen der Verfahrensdokumentation über den Aufbewahrungszeitraum von zehn Jahren vorzuhalten sind.

**Hinweis:**

Mittels der Verfahrensdokumentation soll also der Betriebsprüfer einen detaillierten Überblick über die Betriebsabläufe erhalten, um auf dieser Basis die steuerrelevanten Systeme verstehen und prüfen zu können. In der Verfahrensdokumentation sollte möglichst oft auf die GoBD Bezug genommen bzw. diese unmittelbar aufgegriffen werden. Dies dürfte der Finanzverwaltung die Prüfung der Verfahrensdokumentation erleichtern.

## **b) Ausgestaltung nach Größe und Komplexität des Betriebs**

Die inhaltliche Ausgestaltung und der Umfang der Verfahrensdokumentation müssen sich an der Größe und der Komplexität des Betriebs ausrichten. Es sollte in zwei Schritten vorgegangen werden:

- In einem ersten Schritt sollten alle relevanten Systeme aufgelistet und die entsprechenden Programmdokumentationen bzw. Bedienungsanleitungen zusammengetragen werden.
- Darauf aufbauend kann in einem zweiten Schritt der Ablauf der Belegverarbeitung und Buchhaltung im konkreten Unternehmen beschrieben werden.

Dabei ist stets auch zu erfassen, ob die Bearbeitungsschritte im Unternehmen selbst erfolgen oder auf einen Dritten, wie z. B. einen Steuerberater ausgelagert sind. Gerade bei kleinen Betrieben sind im Betrieb selbst oft nur Vorsysteme, wie Auftragskalkulation, Leistungserfassung und Rechnungsschreibung sowie der Belegeingang vorhanden, wohingegen die eigentliche Buchhaltung und die Erstellung der Steueranmeldungen und Steuererklärungen auf den Steuerberater ausgelagert sind. In diesen Fällen reichen für die individuelle Verfahrensdokumentation im Unternehmen die Darstellung der Vorsysteme und des Belegeingangs sowie die Beschreibung der Schnittstelle zum Steuerberatungsbüro (Form und Ablauf der Belegweitergabe). Die Verfahrensdokumentation für die Buchhaltungssoftware hält dann der Steuerberater vor.

## **c) Beschreibung der Belegablage**

Eines der Kernstücke der Buchführung sind die Belege. Daher muss die Belegablage so organisiert sein, dass alle handels- und steuerrechtlichen Anforderungen erfüllt werden. Für den konkreten Fall sind der gesamte Belegfluss von der Belegentstehung bzw. vom Belegeingang und dessen Identifikation über die geordnete und sichere Ablage bis hin zur Vernichtung nach Ablauf der Aufbewahrungsfristen als Teil der Verfahrensdokumentation zu definieren und zu beschreiben. Sinnvollerweise wird dabei differenziert nach der Form der Belege und zwar Belege, die

- originär in Papierform vorliegen bzw. empfangen werden,
- originär in Papierform vorliegen bzw. empfangen werden und dann aber eingescannt (digitalisiert) werden und
- solchen, die originär in digitaler Form vorliegen bzw. empfangen werden.

Für diese Prozessbeschreibung können folgende Fragen hilfreich sein:

- Wie sind der Belegeingang und die Belegidentifikation organisiert?
- Wie wird die Vollständigkeit der gesammelten Belege sichergestellt?
- Nach welchem Ordnungssystem und an welchem Ort werden die Belege abgelegt?
- Wie ist das evtl. Nebeneinander von konventionellen Papierbelegen und originär digitalen Belegen organisiert?
- Wie ist der Ablageort (z. B. konventioneller Ordner oder IT-gestütztes Archivsystem) vor Zugriffen Unbefugter und vor Verlust geschützt?
- Wer darf auf den Ablageort zugreifen und Belege einsortieren?
- In welchen Abständen und auf welchem Weg erhält die buchführende Stelle (z. B. unternehmensinterne Buchführung oder Steuerberatungskanzlei) die Belege?
- Wie wird sichergestellt, dass alle betroffenen Personen die oben genannten Aspekte kennen und beachten?
- Wie wird sichergestellt, dass die Belege nicht vor Ablauf der Aufbewahrungsfristen vernichtet werden?



#### **d) Verfahrensdokumentation beim Einsatz elektronischer Kassensysteme**

Seit 2017 dürfen nur noch solche elektronische Registrierkassen verwendet werden, die eine komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten – insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten (z. B. Artikelpreisänderungen; Nutzerkennung) – ermöglichen. Diese Informationen des Kassensystems müssen vollständig und unveränderbar in digitaler Form aufbewahrt werden.

##### **Hinweis:**

Bei Umstellung auf ein neues System wird empfohlen, die "Alt-Kasse" weiterhin aufzubewahren, damit die bisherigen Daten lesbar gemacht werden können.

Zur eingesetzten Registrierkasse bzw. zum Kassensystem müssen Handbücher, Programmierungsunterlagen bzw. Protokolle nachträglicher Programmänderungen vorhanden sein. Fehlen diese Dokumente, so soll dies nach der Rechtsprechung einen schweren formellen Mangel der Buchführung darstellen. Des Weiteren muss in der Verfahrensdokumentation der Betriebsablauf im Hinblick auf das eingesetzte Kassensystem beschrieben werden.

Bei bargeldintensiven Betrieben ist zu beachten, dass das eingesetzte Kassensystem seit dem 1.1.2018 von der Finanzverwaltung im Rahmen einer unangekündigten Kassen-Nachschau, also unabhängig von einer steuerlichen Außenprüfung geprüft werden kann. Allein vor diesem Hintergrund muss die Verfahrensdokumentation zum Einsatz der Registrierkasse vorgehalten werden. Konkret muss diese insbesondere umfassen:

- Beschreibung der eingesetzten Kassen und Kassensysteme,
- Protokolle über Einsatzorte und -zeiträume der Registrierkassen,
- Bedienungsanleitung/Benutzerhandbuch,
- Programmieranleitungen,
- Einrichtungsprotokolle,
- Arbeitsanweisungen,
- Beschreibung der Kontrollmechanismen,
- Beschreibung der Archivierungsfunktionen.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im April 2018

---

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: April 2018