

**Ausgabe Nr. 5/2018**

Datum 19.07.2018

## Themen dieser Ausgabe

- **Aktuelle Steuergesetzgebung**
- **Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Steuerzinsen**
- **Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschau**

Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,

zwei steuerlich relevante Gesetzentwürfe liegen mittlerweile vor, und zwar zum sog. Familienentlastungsgesetz und zum Jahressteuergesetz 2018. Mit ersterem steigen das Kindergeld sowie der Kinderfreibetrag. Ebenso wird der Grundfreibetrag angehoben und der „kalten Progression“ entgegengewirkt.

Daneben konkretisieren sich die Konturen für das Baukindergeld, welches grundsätzlich rückwirkend für Erwerbe bzw. Baumaßnahmen zum 1.1.2018 gewährt werden soll. Ein Gesetzentwurf liegt insoweit allerdings noch nicht vor, so dass die ganz konkrete Ausgestaltung der Voraussetzungen für diese Förderung noch offen ist.

In einer Sonderbeilage gehen wir nochmals auf die Thematik Kassenführung und Kassen-Nachschau ein. Anlass sind zwei Schreiben der Finanzverwaltung, die für die Praxis sehr wichtige Informationen zur Sichtweise der Finanzverwaltung beinhalten.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT • STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

<b>I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN</b>	<b>1</b>
1. Entwurf eines „Familientlastungsgesetzes“	1
2. Baukindergeld: Voraussetzungen noch unklar	1
3. Bundesfinanzhof: Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes für Steuerzinsen	1
4. Kein Kindergeldanspruch wegen Zweitausbildung durch zeitliche Zäsur	2
5. Kindergeldanspruch bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht	2
6. Keine begünstigte Handwerkerleistung bei Baukostenzuschuss für öffentliche Mischwasserleitung	3
7. Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung	3
8. Schenkungsteuerlicher Vorteil bei einem niedrig- oder unverzinslichen Darlehen an einen nahen Angehörigen	4
9. Anlage EÜR muss in bestimmten Kleinstfällen auch für 2017 nicht elektronisch übermittelt werden	4
<b>II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</b>	<b>4</b>
1. Zufluss von Arbeitslohn bei Tankgutscheinen	4
2. Mindestlöhne sollen zum 1.1.2019 und zum 1.1.2020 steigen	5
3. Gehaltsumwandlung für vorzeitigen Ruhestand führt noch nicht zu Lohnzufluss	5
4. Änderungsmöglichkeiten bei Übernahme unvollständiger Lohnedaten durch das Finanzamt	5
<b>III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</b>	<b>6</b>
1. Eingrenzung der Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer durch sog. Share-Deals beschlossen	6
2. Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Arbeitnehmererfindungen	6
3. Ordnungsgemäße Buchführung bei Einnahmen-Überschussrechnung einer Eisdiele	7
4. Einnahmen-Überschussrechnung: Sonderregelung für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen/Ausgaben	7
5. Bundesfinanzhof: Geringere formale Hürden an umsatzsteuerliche Rechnungen	7
6. Grenze der Kleinunternehmerstellung im Falle der Differenzbesteuerung	8
7. Berufung auf Unionsrecht bei Bezug von Reisevorleistungen aus einem anderen Mitgliedstaat der EU möglich	9
<b>IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN</b>	<b>9</b>
1. Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaften	9
2. Steuergünstige Gewinnthesaurierung bei einer GmbH & Co. KG	9
3. Übertragung von verrechenbaren Verlusten bei Schenkung eines Kommanditanteils	10
4. Gewerbesteuerfreibetrag der anderen Gesellschafter einer Personengesellschaft bei Ausscheiden bis auf einen Gesellschafter	10
<b>V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFTEN</b>	<b>11</b>
1. Nachträgliche Werbungskosten und Abgeltungsteuer	11
<b>VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER</b>	<b>11</b>
1. Häusliches Arbeitszimmer als Steuerfalle bei Verkauf einer selbst genutzten Immobilie?	11
<b>VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER</b>	<b>11</b>
1. Jahressteuergesetz 2018: Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht	11
2. Verfassungsrechtliche Zweifel an § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (sog. Mantelkauf) – Gewährung der Aussetzung der Vollziehung	12
3. Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG bei Ausübung einer im Zusammenhang mit der Veräußerung von GmbH-Anteilen gewährten Kaufoption	12
4. Ausfall einer gegenüber der GmbH bestehenden privaten Kapitalforderung als steuerlich anzuerkennender Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen	13
5. Zeitpunkt der Geltendmachung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG bei Ablehnung der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse	13
6. FinVerw zu den Auswirkungen des MoMiG auf nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2 EStG	14
7. Gehaltsumwandlung für vorzeitigen Ruhestand führt nicht zum Lohnzufluss beim Fremd-Geschäftsführer	14
<b>VIII. FINANZVERWALTUNG ZUR KASSEN-NACHSCHAU UND ZUR EINZELAUFZEICHNUNGSPFLICHT</b>	<b>15</b>
1. Problembereich Kassenführung	15
2. Anwendungserlass der Finanzverwaltung zur Kassen-Nachscha	15
3. Finanzverwaltung konkretisiert die geforderte „Einzelaufzeichnungspflicht“	17
4. Ab 2020: Zertifizierte Sicherheitseinrichtung	18

## I. Für alle Steuerpflichtigen

### 1. Entwurf eines „Familientlastungsgesetzes“

Das Bundeskabinett hat den Entwurf für ein Familientlastungsgesetz vorgelegt. Vorgesehen ist, dass das Kindergeld ab dem 1.7.2019 um 10 € pro Kind erhöht wird. Zudem steigt der steuerliche Kinderfreibetrag entsprechend (2019 und 2020 um jeweils 192 €). Im Rahmen der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums wird der Grundfreibetrag für 2019 von derzeit 9 000 € auf 9 168 € und ab dem Jahr 2020 dann auf 9 408 € angehoben; zum Ausgleich der kalten Progression werden die Eckwerte des Einkommensteuertarifs für die Veranlagungszeiträume 2019 und 2020 entsprechend verschoben. Mit der Anhebung des Grundfreibetrags werden die voraussichtlichen Ergebnisse des 12. Existenzminimumberichts, welcher im Herbst dieses Jahres vorliegen wird, umgesetzt.

#### Hinweis:

Im Wesentlichen handelt es sich bei den vorgesehenen Änderungen um Anpassungen des Einkommensteuertarifs, die auf Grund der verfassungsrechtlichen Vorgaben zwingend sind. Anders als der Titel des Gesetzesentwurfs suggeriert, werden durch die Anpassungen des Einkommensteuergesetzes nicht nur Familien, sondern alle Stpfl. entlastet.

Das Bundesfinanzministerium führt folgende Entlastungsbeispiele an:

- Eine Familie mit zwei Kindern und einem Gesamteinkommen von 60 000 € zahlt im Jahr 2019 über 9 % (251 €) und 2020 über 20 % (530 €) weniger Steuern.
- Eine Familie mit ebenfalls zwei Kindern und einem Familieneinkommen von 120 000 € zahlt im Jahr 2019 etwas weniger als 2 % (380 €) und 2020 weniger als 4 % (787 €) weniger Steuern.

### 2. Baukindergeld: Voraussetzungen noch unklar

Als wesentlicher Baustein zur Entlastung von Familien auf dem Wohnungsmarkt wird das Baukindergeld eingeführt werden. Zwar soll dies nach derzeitigem Stand rückwirkend für Kaufverträge oder Baugenehmigungen vom 1.1.2018 an gelten, jedoch sind die Voraussetzungen noch offen. Die Förderung soll 1 200 € je Kind und Jahr über einen Zeitraum von zehn Jahren betragen. Der Förderzeitraum soll nur bis Ende 2020 gehen, also nur Erwerb/Bau von (selbst genutzten) Immobilien bis zu diesem Zeitpunkt sollen gefördert werden. Berücksichtigt werden hierbei Kinder, die unter 18 Jahre alt sind und in der Immobilie wohnen. Daneben ist vorgesehen, dass die Gewährung des Baukindergeldes an Einkommensgrenzen gekoppelt ist: Die Förderung soll nur Familien gewährt werden, deren Jahreseinkommen bei maximal 75 000 € liegt. Diese Grenze erhöht sich je Kind um weitere 15 000 €, liegt also bei 90 000 € bei einem und bei 105 000 € bei zwei Kindern.

Im Gespräch war, den Bezug des Baukindergeldes an eine Obergrenze bei der Wohnfläche zu koppeln. Das Baukindergeld soll für eine vierköpfige Familie nur bis zu einer Obergrenze von 120 qm Wohnfläche gezahlt werden. Pro weiterem Kind soll die Fördergrenze um

zehn Quadratmeter ansteigen. Diese Voraussetzung ist aber nun wohl vom Tisch.

#### Handlungsempfehlung:

Die genaue Ausgestaltung der Voraussetzungen für die Gewährung des Baukindergeldes ist derzeit noch offen. Daher sollte dieses noch nicht bei der Finanzierung der Immobilie eingeplant werden.

### 3. Bundesfinanzhof: Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes für Steuerzinsen

Steuerzahlungen und -erstattungen werden grundsätzlich verzinst. Allerdings beginnt der Zinslauf grundsätzlich erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. So beginnt z.B. der Zinslauf für die Einkommensteuer 2016 am 1.4.2018. Die Verzinsung greift insbesondere dann, wenn sich die Erstellung der Steuererklärung oder auch deren Bearbeitung durch das Finanzamt deutlich verzögert oder wenn Korrekturen z.B. auf Grund einer später stattfindenden Betriebsprüfung erfolgen. Problematisch ist, dass der Zinssatz gesetzlich auf 6 % p.a. festgelegt ist. In Anbetracht des aktuell niedrigen Zinsniveaus kann dies in Nachzahlungsfällen zu beträchtlichen Zinsforderungen führen.

Mit Beschluss vom 25.4.2018 (Aktenzeichen IX B 21/18) hat der Bundesfinanzhof nun festgestellt, dass gegen die Höhe des gesetzlich festgelegten Zinssatzes – jedenfalls ab 2015 – schwerwiegende verfassungsrechtliche Bedenken bestehen. Wegen der zu dieser Zeit bereits eingetretenen strukturellen und nachhaltigen Verfestigung des niedrigen Marktzinnsiveaus entbehrt der Steuerzinssatz „der wirtschaftlichen Realität in erheblichem Maße“ und verstößt daher gegen das grundgesetzliche Gleichheitsgebot und Übermaßverbot. Im Urteilsfall ging es um Steuerzinsen in Höhe von 240 831 €. Das Gericht hat insoweit die Vollziehung des angefochtenen Zinsbescheids ausgesetzt.

#### Handlungsempfehlung:

Dieser Beschluss betrifft zwar nur ein Aussetzungsverfahren, ist aber ein wichtiger Richtungshinweis. Es ist zu erwarten, dass diese Frage dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt wird. Dessen Entscheidung bleibt abzuwarten.

Für die Praxis bestätigt sich zunächst noch die Notwendigkeit, die Steuerverzinsung im Blick zu haben z.B. bei der Anpassung von Vorauszahlungen, der zeitlichen Steuerung der Abgabe der Jahreserklärung oder – im Hinblick auf Aussetzungszinsen in Höhe von ebenfalls 6 % – bei der Prüfung, ob Anträge auf Aussetzung der Vollziehung im Einspruchsverfahren angezeigt sind. In manchen Fällen können auch freiwillige Zahlungen an das Finanzamt, also vor Durchführung der Veranlagung, helfen, den Zinslauf zu stoppen.

Zu beachten ist insoweit auch, dass Steuererstattungszinsen als Kapitaleinkünfte der Besteuerung unterliegen, wohingegen Nachzahlungszinsen steuerlich nicht geltend gemacht werden können.

#### **4. Kein Kindergeldanspruch wegen Zweitausbildung durch zeitliche Zäsur**

Für Kinder, die das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben, besteht ein Kindergeldanspruch u.a. dann, wenn sie für einen Beruf ausgebildet werden, sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befinden oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis sind unschädlich.

Insoweit ist also entscheidend, wann eine erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium endet. Solange die Erstausbildung noch fortbesteht, wird bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres weiter Kindergeld gewährt.

Im vom Bundesfinanzhof nun entschiedenen Streitfall absolvierte die Tochter des Stpfl. nach ihrem Abitur zunächst eine Ausbildung zur Steuerfachangestellten, die sie am 21.6.2013 abschloss. Anschließend nahm sie eine Vollzeitbeschäftigung in ihrem Ausbildungsbetrieb auf. Am 19.9.2013 meldete sich T zum Studium bei einer Fachschule für Wirtschaft mit der Fachrichtung Betriebswirtschaft (Schwerpunkt Steuern) in Teilzeitform an und bekam eine Zusage für das Schuljahr 2014/2015. Ab September 2014 reduzierte sie nach einem zwischenzeitlichen Kanzleiwechsel ihre wöchentliche Arbeitszeit auf 36 Stunden. Am 20.8.2014 nahm sie ihre Ausbildung an der Fachschule für Wirtschaft auf. Die Familienkasse gewährte Kindergeld nur bis Juni 2013, also bis zum Ende der Ausbildung. Der Stpfl. beantragte dagegen eine Weiterzahlung des Kindergeldes bis zur Vollendung des 25. Geburtstages im September 2015, da nach seiner Meinung die Ausbildung mit dem Studium an der Fachschule fortgesetzt wurde.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 11.4.2018 (Aktenzeichen III R 18/17) die Ansicht der Familienkasse. Zwar handelte es sich bei dem Studium an der Fachschule im Zeitraum August 2014 bis September 2015 um ein Ausbildungsverhältnis. Problematisch war nun aber der Zeitraum vom Abschluss der Ausbildung bis zum Beginn des Studiums (Juli 2013 bis Juli 2014). Eine Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten wird grundsätzlich nur dann berücksichtigt, wenn dieser maximal vier Monate beträgt, was vorliegend überschritten wurde.

Nun stellte sich die Frage, ob es sich bei der Ausbildung zur Steuerfachangestellten und dem anschließenden Studium um einen zusammenhängenden Ausbildungsgang gehandelt hat. Zwar handelte es sich bei der Ausbildung zur Steuerfachangestellten um eine abgeschlossene Berufsausbildung. Jedoch bedeutet dies nicht zwangsweise das Ende der Erstausbildung im kindergeldrechtlichen Sinne. Vielmehr kann ein sog. mehraktiger Ausbildungsgang vorliegen, der insgesamt als einheitliche Erstausbildung angesehen wird. Insoweit ist v.a. darauf abzustellen, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Hierfür ist auch erforderlich, dass auf

Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar wird, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat.

Am erforderlichen zeitlichen Zusammenhang fehlt es u.a. dann, wenn das Kind nach Erlangung eines ersten – objektiv berufsqualifizierenden – Abschlusses den weiteren Ausbildungsabschnitt nicht mit der gebotenen Zielstrebigkeit aufnimmt, obwohl es diesen früher hätte beginnen können. Unschädlich sind lediglich Erwerbstätigkeiten, die der zeitlichen Überbrückung bis zum nächstmöglichen Ausbildungsbeginn dienen. Dies war im vorliegenden Streitfall aber gerade nicht gegeben. T hat ihren ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss genutzt, um mit diesem im Rahmen einer regulären Erwerbstätigkeit ohne Ausbildungscharakter Einkünfte zu erzielen. Diese Erwerbstätigkeit erfolgte auch nicht nur in einem Überbrückungszeitraum zwischen dem Ende der Steuerfachangestelltenausbildung und dem nächstmöglichen Beginn der Fachschulausbildung und bildete somit eine zeitliche Zäsur zwischen zwei hierdurch verselbständigten Ausbildungen. Die von T ausgeübte Berufstätigkeit war im kindergeldrechtlichen Sinne schädlich, da diese die gesetzlich vorgesehene 20-Stunden-Grenze überschritt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Bei einer mehraktigen Ausbildung müssen die einzelnen Ausbildungsschritte also unmittelbar aufeinander folgen. Die Unterbrechung durch eine schädliche Berufstätigkeit führt zu einem Wegfall des Kindergeldanspruchs. Dies ist in der Praxis zu berücksichtigen. Das Gericht deutete allerdings an, dass es zu einer anderen Entscheidung gekommen wäre, wenn dem Kind – bei einer Bewerbung in 2013 und organisatorisch bedingter Aufnahme des Studiums erst in 2014 – eine unmittelbare Fortsetzung der Ausbildung nicht möglich gewesen wäre.

#### **5. Kindergeldanspruch bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht**

Stpfl., die im Inland weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, können auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden, wenn inländische Einkünfte erzielt werden und ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte 9 000 € (Höhe des Grundfreibetrags) nicht übersteigen. Diese auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandelnden Stpfl. haben auch Anspruch auf Kindergeld. Dieser setzt in Fällen dieser Art u.a. die antragsgemäße Behandlung des Ausländers als fiktiv unbeschränkt steuerpflichtig und den Aufenthalt der Kinder im Inland oder im EU-Ausland voraus.

Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Urteil vom 14.3.2018 (Aktenzeichen III R 5/17) klargestellt, dass der Anspruch auf Kindergeld nur für die Monate besteht, in denen der Stpfl. inländische Einkünfte erzielt. Auf Grund der kindergeldspezifischen monatsbezogenen Betrachtungsweise ist bei Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit auf die ausgeübte inländische Tätigkeit abzustellen. Es kommt bei den Einkünften aus gewerblicher

Tätigkeit für die gebotene monatliche Betrachtung nicht auf den Zufluss von Einnahmen an.

Im Streitfall lebte der polnische Kläger mit seiner Familie in Polen. In Deutschland war er monatlich selbstständig im Baugewerbe tätig. Für das Jahr 2012 beantragte der Stpfl. u.a. für den Monat Mai Kindergeld. In dieser Zeit arbeitete er auf einer inländischen Baustelle und erzielte gewerbliche Einkünfte. Das Entgelt erhielt er hierfür erst im August 2012. Aus diesem Grund war die Familienkasse der Ansicht, dass das Kindergeld nur für diesen Monat zu gewähren sei. Der Bundesfinanzhof bestätigte aber die Ansicht der Vorinstanz, dass vorliegend für den Monat Mai ein Kindergeldanspruch bestehe.

## Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hatte bislang hierzu nur entschieden, dass es bei zeitweise nichtselbstständig tätigen Stpfl., wie z.B. Saisonarbeitern, für den Kindergeldanspruch auf den Zufluss des Lohnes ankommt. Demgegenüber stellt das Gericht in dem jetzt veröffentlichten Urteil bei einem zeitweise selbstständig Tätigen auf die inländische Tätigkeit und nicht auf den Zufluss des Entgelts ab. Damit wird sichergestellt, dass der Kindergeldanspruch nicht von Zufälligkeiten oder selbst gewählten Gestaltungsformen abhängt. Ob hieraus folgt, dass an der bisherigen zuflussorientierten Beurteilung bei Saisonarbeitern nicht mehr festzuhalten ist, ließ das Gericht ausdrücklich offen.

## 6. Keine begünstigte Handwerkerleistung bei Baukostenzuschuss für öffentliche Mischwasserleitung

Für Kosten des Hauseigentümers für die Neuverlegung einer öffentlichen Mischwasserleitung als Teil des öffentlichen Sammelnetzes kann keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen in Anspruch genommen werden, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.2.2018 (Aktenzeichen VI R 18/16) entschieden hat.

Im Streitfall wurden die Stpfl. im Jahr 2011 an die öffentliche Abwasserentsorgungsanlage (zentrale Kläranlage) angeschlossen. Zuvor wurde das Abwasser über eine Sickergrube auf ihrem Grundstück entsorgt. Für die Herstellung der hierfür erforderlichen Mischwasserleitung als Teil des öffentlichen Sammelnetzes erhob der Abwasserzweckverband im Streitjahr (2012) einen als Baukostenzuschuss bezeichneten Betrag in Höhe von 3 896,60 €, von dem die Stpfl. im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung einen geschätzten Lohnanteil in Höhe von 2 338 € als Handwerkerleistung geltend machten.

Der BFH entschied nun, dass die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen für diese Kosten nicht in Betracht kommt. Zwar hat das Gericht in einer früheren Entscheidung klargestellt, dass eine Steuerermäßigung auch für solche Handwerkerleistungen in Anspruch genommen werden kann, die jenseits der Grundstücksgrenze auf öffentlichem Grund erbracht werden. Im damaligen Urteil vom 20.3.2014 (Aktenzeichen VI R 56/12) ging es um Kosten für die Verbindung des Wasser-Verteilungsnetzes mit der Anlage des Grundstückseigentümers. Die Handwerkerleistung muss dabei aber in unmittelbarem räumlichem Zusammenhang zum

Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt des Stpfl. dienen.

In Abgrenzung zu diesem Urteil aus dem Jahr 2014 hat das Gericht nun klargestellt, dass der vorausgesetzte räumlich-funktionale Zusammenhang zum Haushalt des Stpfl. nicht gegeben ist, wenn für die Neuverlegung einer öffentlichen Mischwasserleitung als Teil des öffentlichen Sammelnetzes ein Baukostenzuschuss erhoben wird. Denn im Unterschied zum Hausanschluss kommt der Ausbau des allgemeinen Versorgungsnetzes nicht nur einzelnen Grundstückseigentümern, sondern vielmehr allen Nutzern des Versorgungsnetzes zugute. Er wird damit nicht „im Haushalt“ erbracht. Unerheblich ist, wenn der Baukostenzuschuss wie im Streitfall beim erstmaligen Grundstücksanschluss an die öffentliche Abwasserentsorgungsanlage erhoben wird. Entscheidend ist somit allein, ob es sich um eine das öffentliche Sammelnetz betreffende Maßnahme handelt oder ob es um den eigentlichen Haus- oder Grundstücksanschluss und damit die Verbindung des öffentlichen Verteilungs- oder Sammelnetzes mit der Grundstücksanlage geht.

## Hinweis:

Dieses Urteil zeigt eine weitere Facette der Abgrenzung der begünstigten Handwerkerleistungen. Deutlich wird, dass die Abgrenzung für den Einzelfall sorgfältig zu prüfen ist.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf ein Urteil des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt vom 26.2.2018 (Aktenzeichen 1 K 1200/17). Im Streitfall ging es um Kosten für die Anfertigung, Verzinkung, Lieferung und Montage einer Tür. Das Finanzamt berücksichtigte diese Aufwendungen nicht und erläuterte dies damit, dass nur die Arbeitsleistung im Privathaushalt begünstigt, in der Rechnung der Werkstatt- und Montagelohn in einer Summe ausgewiesen und eine Aufteilung der Aufwendungen im Schätzungswege nicht zulässig sei. Das Finanzgericht entschied dagegen, dass die Kosten insgesamt, also auch soweit sie in der Werkstatt des Schreiners erbracht wurden, zu berücksichtigen sind. Ausschlaggebend hierfür ist die Intention des Gesetzgebers, aus der sich eine räumliche Begrenzung eben nicht herleiten lässt. Allerdings ist gegen dieses Urteil nun unter dem Aktenzeichen VI R 7/18 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Frage noch nicht abschließend geklärt ist. Im konkreten Fall sollte in vergleichbaren Fällen die Steuerermäßigung beantragt werden.

## 7. Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21.2.2018 (Aktenzeichen VI R 11/16) bestätigt, dass Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sein können. Dies gilt allerdings nur insoweit, als diese nicht aus dem Nachlass oder durch sonstige im Zusammenhang mit dem Tod zugeflossene Geldleistungen gedeckt sind.

## Hinweis:

Weiterhin hat der Bundesfinanzhof in diesem Urteil bestätigt, dass die Begrenzung des steuerlichen Abzugs von außergewöhnlichen Belastungen auf die Beträge,

die die im Gesetz festgelegte zumutbare Belastung übersteigen, auch bei Krankheitskosten verfassungsgemäß ist.

### **8. Schenkungsteuerlicher Vorteil bei einem niedrig- oder unverzinslichen Darlehen an einen nahen Angehörigen**

Wird einem nahen Angehörigen ein Darlehen unverzinslich oder zu einem unter dem Marktzins liegenden Zins gewährt, so liegt hierin grundsätzlich ein schenkungsteuerlicher Vorgang, der – bei Überschreiten der entsprechenden Freibeträge – Schenkungsteuer auslösen kann. Die Bewertung des Nutzungsvorteils erfolgt nach den Ausführungen des Landesamts für Steuern Bayern vom 21.3.2018 (Aktenzeichen S 3103.1.1 – 1/3 St 34) wie folgt:

- Bei einem niedrig verzinslichen Darlehen ist in diesen Fällen der schenkungsteuerlich maßgebende Nutzungsvorteil aus der Differenz zwischen dem nachgewiesenen marktüblichen Darlehenszinssatz und dem vereinbarten Zinssatz zu berechnen. Liegt der vereinbarte Zinssatz nur unwesentlich unter dem marktüblichen Zins, ist eine freigebige Zuwendung nicht anzunehmen.
- Entsprechend ist bei unverzinslichen Darlehen zu verfahren. Hier ergibt sich der Nutzungsvorteil aus der Höhe des nachgewiesenen marktüblichen Darlehenszinsses.

Vergleichsmaßstab ist der marktübliche Zinssatz. Es ist also zu ermitteln, zu welchem Zins der Darlehensnehmer ein Darlehen unter den gegebenen Bedingungen wie Höhe des Darlehens, Bonität, Besicherung und Laufzeit, bei einem Kreditinstitut hätte beziehen können.

#### **Handlungsempfehlung:**

Der marktübliche Zins sollte durch ein Bankangebot oder z.B. ein Angebot über ein entsprechendes Internetportal ermittelt und dokumentiert werden. Kann der Stpfl. den Nachweis über die Höhe des marktüblichen Darlehenszinssatzes nicht führen, schreibt das Gesetz einen Vergleichszinssatz in Höhe von 5,5 % vor.

### **9. Anlage EÜR muss in bestimmten Kleinstfällen auch für 2017 nicht elektronisch übermittelt werden**

Ab dem Veranlagungszeitraum 2017 ist die Regelung, nach der bei Betriebseinnahmen von weniger als 17 500 € im Rahmen der Steuererklärung anstelle des Vordrucks Anlage EÜR eine formlose Gewinnermittlung beigefügt werden durfte, nicht mehr anzuwenden. Nach Wegfall dieser Nichtbeanstandungsregelung sind ab dem Veranlagungszeitraum 2017 grundsätzlich alle Stpfl., die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, zur Nutzung der Anlage EÜR (einschließlich Anlage AVEÜR für das Anlagevermögen) und zu deren elektronischer Übermittlung verpflichtet. Formlose Gewinnermittlungen genügen diesen Anforderungen nicht.

Das Finanzministerium Schleswig-Holstein weist hierzu in seiner Kurzinfo ESt 15/2018 vom 11.5.2018 (Aktenzeichen VI 3012 – S 2142–013) auf Folgendes hin:

- Unterschreiten die Einkünfte, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, die Grenze von 410 € und muss dennoch eine Einkommensteuererklärung abgegeben werden, weil mindestens ein Veranlagungsgrund vorliegt, wie z.B. der Bezug von Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern oder die Berücksichtigung eines Freibetrags beim Lohnsteuerabzug, gilt Folgendes: Es ist zwar die Anlage EÜR (in Papierform) zu verwenden, es besteht jedoch grundsätzlich keine Verpflichtung zur Übermittlung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes durch Datenfernübertragung. Wird hingegen in diesen Fällen die Einkommensteuererklärung freiwillig elektronisch übermittelt, so muss auch die Anlage EÜR elektronisch übermittelt werden.
- Ehrenamtlich Tätige, deren Einnahmen insgesamt steuerfrei bleiben, sind – unabhängig vom Bestehen einer individuellen Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung – nicht verpflichtet, eine Anlage EÜR (weder in Papierform noch als Datensatz) an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Übersteigen die Einnahmen die Freibeträge oder werden anstelle bzw. zusätzlich zu den Freibeträgen die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben abgezogen, ist wiederum zwingend die Anlage EÜR zu nutzen. Eine Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Anlage EÜR ergibt sich hier aber nur, wenn die ermittelten Einkünfte (Einnahmen nach Abzug von Freibeträgen und/oder Betriebsausgaben) die Grenze von 410 € überschreiten.
- Besteht keine Pflicht zur Einkommensteueranmeldung, so muss eine Anlage EÜR weder auf dem Papervordruck noch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz übermittelt werden.

#### **Hinweis:**

Im Einzelnen sollte stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, ob eine Einkommensteuer-Veranlagung entweder zwingend oder aber steuerlich sinnvoll ist und welche formalen Anforderungen hierbei gelten. Stets ist auf Antrag eine Ausnahme von der elektronischen Übermittlungspflicht für Härtefälle möglich.

## **II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

### **1. Zufluss von Arbeitslohn bei Tankgutscheinen**

Die Ausgabe von Tankgutscheinen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn z.B. als Gratifikation ist ein beliebtes Instrument in der Praxis, da die Zuwendung steuer- und sozialversicherungsfrei bleibt, wenn der insoweit gewährte Vorteil – ggf. einschließlich sonstiger gewährter Sachbezüge – pro Monat 44 € nicht überschreitet.

Hinsichtlich dieser Monatsgrenze ist allerdings die Ausgestaltung der Gutscheingewährung zu beachten, wie das aktuelle rechtskräftige Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 9.1.2018 (Aktenzeichen 3 K 511/17) zeigt. Im Urteilsfall wandte der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern in den Streitjahren für besondere Leistungen jährlich einmalig auf freiwilliger Basis mehrere Tankgutscheine jeweils im Wert von 44 € (Tankkarten) zu, die nicht personengebunden waren und die keine technische Beschränkung zur Einlösung zu bestimmten

Zeitpunkten enthielten. In einem Merkblatt zur Einlösung der Gutscheine hieß es: „Vorteil hierbei ist, dass diese Tankgutscheine monatlich bis zu einem Betrag von 44 € sozialversicherungs- und steuerfrei sind. Hierbei ist allerdings unbedingt zu beachten, dass der Wert des einzulösenden Tankgutscheines pro Monat 44 € nicht überschreitet, da sonst die Sozialversicherungsfreiheit und Steuerfreiheit entfällt. ...Sie dürfen pro Monat immer nur einen Gutschein im Gesamtwert von maximal 44 € einlösen.“ Die Arbeitnehmer waren ferner angewiesen, die bei der Betankung der Privatfahrzeuge erhaltenen Quittungen mit Namen bis spätestens zum Monatsletzten bei der Stpfl. einzureichen. Der Beleg diene als Nachweis, dass der Arbeitnehmer nur einmal im Monat für den Gesamtbetrag von 44 € getankt habe.

Das Finanzgericht entschied nun aber, dass einem Arbeitnehmer der gesamte Sachbezug bereits bei Erhalt der Gutscheine und nicht erst bei Einlösung des jeweiligen Gutscheines an der Tankstelle zugeflossen ist, wenn Tankgutscheine für mehrere Monate im Voraus zugewendet werden. Damit war die Freigrenze von 44 € überschritten. Vorliegend war entscheidend, dass der Arbeitgeber nach Übergabe der Gutscheine rechtlich keinen Einfluss mehr hatte, wie die Gutscheine verwendet und wann diese eingelöst werden. Die Tankkarten enthielten auch keine technischen Vorrichtungen, die eine Einlösung der Gutscheine nur zu bestimmten Zeitpunkten erlaubten.

#### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis müssen also monatsbezogene Tankgutscheine ausgestellt werden.

#### **Hinweis:**

Im Übrigen ist diese Frage des Zuflusses von Sachbezügen generell von Bedeutung. So hat z.B. jüngst das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 13.3.2018 (Aktenzeichen 14 K 204/16) zum Lohnzufluss bei vom Arbeitgeber eingeräumter Möglichkeit der vergünstigten Nutzung von Fitnessstudios entschieden, dass der geldwerte Vorteil den teilnehmenden Arbeitnehmern monatlich zufließt, wenn die Arbeitnehmer keinen über die Dauer eines Monats hinausgehenden, nicht entziehbaren Anspruch zur Nutzung der Studios haben. Auch in diesem Fall zeigt sich, dass die genaue Vertragsgestaltung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer entscheidend ist.

### **2. Mindestlöhne sollen zum 1.1.2019 und zum 1.1.2020 steigen**

Die Mindestlohn-Kommission hat am 26.6.2018 ihren Anpassungsbeschluss gefasst und ihren Bericht vorgestellt. Es ist turnusgemäß der zweite Bericht seit der Einführung des allgemeinen gesetzlichen Mindestlohns in Deutschland. Dieser liegt derzeit bei 8,84 € brutto je Zeitstunde. Die Kommission empfiehlt eine Erhöhung des Mindestlohns auf 9,19 € zum 1.1.2019 und auf 9,35 € zum 1.1.2020. Die Umsetzung der Erhöhung bedarf noch der Zustimmung der Bundesregierung.

#### **Handlungsempfehlung:**

Arbeitgeber müssen damit ggf. zum 1.1.2019 eine Gehaltsanpassung vornehmen.

### **3. Gehaltsumwandlung für vorzeitigen Ruhestand führt noch nicht zu Lohnzufluss**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 22.2.2018 (Aktenzeichen VI R 17/16) entschieden, dass Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestandes kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn sind. Im Urteilsfall bestand eine Vereinbarung, nach der angesammelte Wertguthaben zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestandes eingesetzt werden konnten. Der Arbeitnehmer verzichtete auf die Auszahlung von Arbeitslohn zum Zwecke der Auszahlung in einer späteren Freistellungsphase. Der Arbeitgeber unterwarf die Zuführungen zu den Wertguthaben nicht dem Lohnsteuerabzug.

Der Bundesfinanzhof bestätigt die Vorgehensweise des Arbeitgebers. Arbeitslohn ist erst im Zeitpunkt des Zuflusses zu versteuern. Auch wenn laufender Arbeitslohn als in dem Kalenderjahr bezogen gilt, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet, setzt dies zwingend einen Zufluss des Arbeitslohns voraus. Die Gutschrift auf dem Zeitwertkonto führt noch nicht zu einem Zufluss und damit noch nicht zu einer lohnsteuerlichen Erfassung. Nach den getroffenen Vereinbarungen konnte der Arbeitnehmer über die Wertguthaben aktuell noch nicht verfügen. Die Versteuerung sei erst in der Auszahlungsphase vorzunehmen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Im konkreten Fall ist die Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über die Wertguthabenvereinbarung sorgfältig zu formulieren. Es muss tunlichst verhindert werden, dass der Arbeitgeber bereits bei Gutschrift auf dem Wertguthabenkonto über dieses verfügen kann.

### **4. Änderungsmöglichkeiten bei Übernahme unvollständiger Lohndaten durch das Finanzamt**

Wird ein Steuerbescheid nach Ablauf der Einspruchsfrist (ein Monat nach Bekanntgabe) bestandskräftig, so bestehen nur noch sehr begrenzte Korrekturmöglichkeiten sowohl für den Stpfl. als auch für das Finanzamt. Dies ist immer dann problematisch, wenn dem Stpfl. oder dem Finanzamt ein Fehler unterlaufen ist und dieser dann korrigiert werden soll.

Über einen solchen Fall hatte der Bundesfinanzhof zu entscheiden. Im Urteilsfall war der Stpfl. im Streitjahr vom 1.1. bis zum 31.8.2011 zunächst bei der Firma X GmbH und vom 1.9. bis zum 31.12.2011 bei der Firma Y GmbH beschäftigt. Ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr reichten die Stpfl. am 14.5.2012 in Maschinschrift zusammen mit Belegen beim Finanzamt ein. In der Anlage N erklärten sie den Bruttoarbeitslohn in zutreffender Höhe. Im Einkommensteuerbescheid vom 10.7.2012 setzte das Finanzamt den Bruttoarbeitslohn zu niedrig an, weil die Lohndaten aus dem Beschäftigungsverhältnis bei der Firma X GmbH in dem Bescheid nicht berücksichtigt worden waren. Diese standen dem System erst seit dem 22.8.2012 zur Verfügung. Der Bescheid wurde bestandskräftig. Am 9.12.2013 erließ das Finanzamt einen Änderungsbescheid, den es letztlich auf die Korrekturmöglichkeit wegen offener Unrichtigkeit stützte. Hiergegen wandte sich der Stpfl. Er sah keine Änderungsmöglichkeit des bestandskräftigen Bescheids.

Der Bundesfinanzhof gab mit Urteil vom 16.1.2018 (Aktenzeichen VI R 41/16) dem Stpfl. Recht. Er stellt vielmehr fest, dass keine offenbare Unrichtigkeit vorliegt, wenn das Finanzamt bei einer Papiererklärung den elektronisch übermittelten und der Steuererklärung beigefügten Arbeitslohn generell nicht mit dem vom Stpfl. in der Einkommensteuererklärung erklärten Arbeitslohn abgleicht und infolgedessen die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit im Einkommensteuerbescheid unzutreffend erfasst werden. Vielmehr sei hierin ein Ermittlungsfehler des Finanzamtes zu sehen, der über ein bloßes Übersehen erklärter Daten hinausgeht.

#### Handlungsempfehlung:

Dieser Fall wurde zu Gunsten des Stpfl. entschieden. Entsprechend gehen allerdings auch Fehler des Stpfl. u.U. zu seinen Lasten, sodass bei der Erstellung der Steuererklärung große Sorgfalt anzulegen ist. Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber zum 1.1.2017 eine spezielle Änderungsnorm bei Datenübermittlung durch Dritte eingeführt hat.

### III. Für Unternehmer und Freiberufler

#### 1. Eingrenzung der Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer durch sog. Share-Deals beschlossen

Die Finanzministerkonferenz hat am 21.6.2018 einen Beschluss über Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer gefasst. Nun soll – was schon länger geplant war – die Beteiligungsquote bei sog. Share-Deals von 95 % auf 90 % abgesenkt werden. Hintergrund ist folgender: Bei der Übertragung von Grundstücken fällt Grunderwerbsteuer an. Diese wird bei großen Immobilientransaktionen oftmals dadurch umgangen, dass die Immobilie von einer Kapitalgesellschaft gehalten wird und nun die Anteile an der Kapitalgesellschaft veräußert werden. Somit ändert sich zwar die faktische Verfügungsgewalt, aber nicht der Eigentümer im rechtlichen Sinne.

Mit drei Maßnahmen soll diesen Modellen begegnet werden:

- **Absenkung der 95 %-Grenze auf 90 %:** Die relevante Beteiligungshöhe wird bei sämtlichen Ergänzungstatbeständen von mindestens 95 % auf mindestens 90 % der Anteile abgesenkt. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bleibt der gesamte Grundbesitzwert und nicht etwa nur der auf den Anteilseignerwechsel entfallende Anteil.
- **Verlängerung der Fristen von 5 auf 10 Jahre:** Die derzeitigen Fünfjahresfristen in den Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes sollen auf zehn Jahre verlängert werden. Bislang wird Grunderwerbsteuer erhoben, wenn mindestens 95 % der Anteile am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter übergehen. Bisher waren bestimmte Share Deals derart ausgestaltet, dass in einem ersten Schritt 94,9 % der Anteile am Vermögen der Personengesellschaft auf einen neuen Gesellschafter übergegangen sind und erst nach Ablauf von fünf Jahren die restlichen 5,1 % auf diesen Gesellschafter übertragen wurden.

Nun sollen diese Fristen auf 10 Jahre verlängert werden, um Ausweichgestaltungen zu erschweren.

- **Schaffung eines neuen Ergänzungstatbestands für Kapitalgesellschaften:** Nach derzeitiger Rechtslage werden von der Grunderwerbsteuer Gesellschafterwechsel an grundbesitzenden Personengesellschaften in Höhe von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfasst. Dabei muss kein Gesellschafter eine bestimmte Beteiligungsschwelle überschreiten. Diese Vorschrift soll auf Anteilseignerwechsel an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften ausgedehnt und die Quote auf 90 % herabgesetzt werden. Diese Maßnahme hat zum Ziel, Share Deals dadurch zu erschweren, dass ein Altgesellschafter in nennenswertem Umfang beteiligt bleiben muss. Ein kompletter Erwerb durch einen Investor und seinen „mitgebrachten“ Co-Investor ist dann nicht mehr möglich.

#### Hinweis:

Das sich nun anschließende Gesetzgebungsverfahren bleibt abzuwarten, da ein ähnlicher Beschluss bereits im September 2016 gefasst wurde. Diese Änderungen könnten auch zu Belastungen mit Grunderwerbsteuer bei „normalen“ Unternehmenserwerben über Kapitalgesellschaftsanteile führen.

#### 2. Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Arbeitnehmererfindungen

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt hat mit Verfügung vom 3.5.2018 (Aktenzeichen S 2134a A – 012 – St 210) zur bilanzsteuerrechtlichen Behandlung von Arbeitnehmererfindungen Stellung genommen. Zunächst ist nach den Vorgaben des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen zu differenzieren,

- ob sie während der Dauer des Arbeitsverhältnisses gemacht werden und entweder aus der dem Arbeitnehmer im Betrieb oder in der öffentlichen Verwaltung obliegenden Tätigkeit entstanden sind oder maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Betriebes oder der öffentlichen Verwaltung beruhen (sog. Diensterfindungen oder gebundene Erfindungen) oder aber
- nicht im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen (freie Erfindungen).

Der Arbeitnehmer, der eine Diensterfindung gemacht hat, ist verpflichtet, diese dem Arbeitgeber unverzüglich zu melden. Der Arbeitgeber kann Diensterfindungen durch Erklärung gegenüber dem Arbeitnehmer in Anspruch nehmen. Dadurch gehen alle vermögenswerten Rechte an der Diensterfindung auf den Arbeitgeber über. Demgegenüber stehen freie Erfindungen grundsätzlich dem Arbeitnehmer zu; der Arbeitgeber hat hieran nur ein Vorkaufsrecht.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung unterliegen Aufwendungen für Diensterfindungen in der Bilanz dem Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände. Aufwendungen für freie Erfindungen sind dann zu aktivieren, wenn die Erfindung vom Arbeitgeber angeschafft wurde.

**Hinweis:**

Zu beachten sind also neben lohnsteuerlichen Fragen auch die bilanziellen Aspekte dieser Differenzierung.

**3. Ordnungsgemäße Buchführung bei Einnahmen-Überschussrechnung einer Eisdiele**

Das Finanzgericht Hamburg hat mit Beschluss vom 16.1.2018 (Aktenzeichen 2 V 304/17) klargestellt, dass auch der Betreiber einer Eisdiele, der seinen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt und nahezu ausschließlich Barumsätze tätigt, jeden einzelnen Umsatz getrennt aufzeichnen muss, wenn er ein modernes PC-gestütztes Kassensystem vorhält und grundsätzlich nutzt.

Der Antragsteller setzte in seiner Eisdiele eine moderne PC-Kasse mit Touchscreen ein, bei der die Daten mittels USB-Port dauerhaft gesichert werden konnten. Für die Tageseinnahmen druckte er aber nur die Z-Bons aus und übertrug sie in eine Excel-Tabelle. Im Rahmen einer beim Antragsteller durchgeführten Außenprüfung für die Streitjahre bemängelte der Prüfer insbesondere die Kassenbuchführung des Antragstellers. Auf Grund der Ausstattung mit einem modernen Kassensystem sei es dem Antragsteller möglich und zumutbar gewesen, jeden einzelnen Geschäftsvorgang aufzuzeichnen. Dies habe er pflichtwidrig unterlassen. Selbst für den Fall, dass die Kasse als offene Ladenkasse betrachtet würde, fehle es an täglichen Kassenberichten über die Auszahlung der Ladenkasse. Im Übrigen habe der Antragsteller die Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdateien sowie Handbücher, Bedienungs- und Programmieranleitungen nicht eingebracht. Zudem seien erhebliche Kassenfehlbeträge festzustellen, welche jeweils durch Einlagebuchung ausgeglichen worden seien. Mit Verweis auf diese Feststellungen verwarf der Prüfer die Buchführung und schätzte die Besteuerungsgrundlagen. Anhand des Wareinsatzes und der gültigen Preislisten kalkulierte er die Umsatzerlöse und unterwarf diese der Besteuerung.

Das Finanzgericht bestätigte, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß war. Da der Stpfl. eine moderne Registrierkasse verwendete, konnte er jeden Umsatz einzeln aufzeichnen. Zwar genügt es im Rahmen der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung, dass der Stpfl. nur die Summe der Tageseinnahmen aufzeichnet; dann müssen aber die Ursprungsaufzeichnungen aufbewahrt werden, z.B. Kassensstreifen, Kassenzettel oder Bons. Nur die Aufzeichnung der Tagessumme in Gestalt des Z-Bons ohne Aufbewahrung der Ursprungsaufzeichnungen genügt nicht. Daher durfte das Finanzamt eine Hinzuschätzung vornehmen.

**Hinweis:**

Wird also im Betrieb ein modernes Kassensystem eingesetzt, welches eine Einzelaufzeichnung der Umsätze vornimmt, so müssen diese Daten zwingend aufgezeichnet und aufbewahrt werden.

Zu diesem Thema verweisen wir auf die Sonderbeilage „Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschaue und zur Einzelaufzeichnungspflicht“ im Rahmen dieser Ausgabe.

**4. Einnahmen-Überschussrechnung: Sonderregelung für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen/Ausgaben**

Bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung werden Einnahmen grds. dann angesetzt, wenn diese zugeflossen sind und Ausgaben entsprechend dann, wenn diese abgeflossen sind. Insoweit besteht allerdings eine Ausnahme für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw. Ausgaben, die dem Stpfl. kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs zu- bzw. abgeflossen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Diese gelten als in diesem Kalenderjahr – also dem Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit – bezogen bzw. abgeflossen. Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben sind z.B. Mieten, Beiträge, Entgelte für regelmäßig anfallende Dienstleistungen, wie z.B. Reinigungsarbeiten oder auch Umsatzsteuervorauszahlungen.

Das Gesetz definiert nun nicht näher, was unter dem Begriff „kurze Zeit“ zu verstehen ist. Der Bundesfinanzhof hat insoweit in ständiger Rechtsprechung strikt auf einen Zeitraum von maximal zehn Tagen abgestellt. Dieses Abstellen auf einen Zeitraum von maximal zehn Tagen führt gerade bei Umsatzsteuerzahlungen zu Streitfällen. Umsatzsteuervorauszahlungen sind zwar am zehnten Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig, diese Frist verlängert sich aber bis zum folgenden Werktag, sofern deren Ende auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend fällt. Fällt nun der 10.1. nicht auf einen Werktag, so fallen nach der bisherigen Rechtsprechung die Umsatzsteuervorauszahlungen auf Grund der Fälligkeit außerhalb des 10-Tages-Zeitraums nicht unter die Sonderregelung für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, sondern sind vielmehr erst im Folgejahr steuerlich anzusetzen.

Das Finanzgericht München hat nun mit Urteil vom 7.3.2018 (Aktenzeichen 13 K 1029/16) entschieden, dass vielmehr zur Erfüllung des Sinns der gesetzlichen Vorschriften in diesen Fällen auf einen Zeitraum von zwölf Tagen abzustellen ist. Damit steht dieses Urteil in offenem Widerspruch zur ständigen BFH-Rechtsprechung.

**Hinweis:**

Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts ist nun unter dem Aktenzeichen VIII R 10/18 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs bleibt abzuwarten. In der Praxis sollte vorerst noch von der Abgrenzung anhand eines Zeitraums von maximal zehn Tagen ausgegangen werden. In strittigen Fällen kann auf die Entscheidung des Finanzgerichts München verwiesen und ein Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

**5. Bundesfinanzhof: Geringere formale Hürden an umsatzsteuerliche Rechnungen**

Der Vorsteuerabzug erfordert das Vorhandensein einer den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Rechnung. Bislang folgt nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Rechtsprechung insoweit einer eher formalen Betrachtungsweise. Daraus folgen bisweilen sehr strenge Anforderungen an die Rechnungsangaben. Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 1.3.2018 (Aktenzeichen V R 18/17) entschieden, dass

sich die erforderliche Angabe des Leistungszeitpunkts aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben kann, wenn davon auszugehen ist, dass die Leistung im Monat der Rechnungsausstellung bewirkt wurde. Im Urteilsfall ging es um die Lieferung von Pkws. Das Gericht begründet seine Entscheidung damit, dass sich die Steuerverwaltung nicht auf die bloße Prüfung der Rechnung beschränken dürfe, sondern auch die vom Stpfl. beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen habe.

Im Streitfall hatte die Stpfl. den Vorsteuerabzug aus an sie ausgeführten Pkw-Lieferungen in Anspruch genommen. Allerdings enthielten die ihr hierfür erteilten Rechnungen weder Angaben zur Steuernummer des Lieferanten noch zum Lieferzeitpunkt. Die Rechnungen wurden später um die Angabe der Steuernummer, nicht aber auch um die Angabe der Lieferzeitpunkte ergänzt. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den Pkw-Lieferungen. Demgegenüber hatte die Klage vor dem Finanzgericht Erfolg, was der Bundesfinanzhof nun bestätigte.

Gesetzlich ist vorgeschrieben, dass die Rechnung die Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder der sonstigen Leistung enthalten muss. Dabei kann als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wird. In dem vorliegenden Urteil legt der Bundesfinanzhof diese gesetzliche Vorgabe zu Gunsten der zum Vorsteuerabzug berechtigten Stpfl. sehr weitgehend aus. Danach kann sich die Angabe des Kalendermonats als Leistungszeitpunkt aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben, wenn nach den Verhältnissen des Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Dies bejahte das Gericht für den Streitfall. Mit den Rechnungen sei über jeweils einmalige Liefervorgänge mit Pkws abgerechnet worden, die branchenüblich mit oder im unmittelbaren Zusammenhang mit der Rechnungserteilung ausgeführt worden seien. Damit folge aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung, dass die jeweilige Lieferung im Kalendermonat der Rechnungserteilung ausgeführt wurde. Die Angabe des Ausstellungsdatums der Rechnung sei als Angabe des Leistungszeitpunktes anzusehen.

## Hinweis:

Dieses Urteil ist sehr zu begrüßen, denn bislang wurden teilweise überzogene formale Anforderungen gestellt. Ob dieses Urteil insgesamt eine Lockerung der formalen Betrachtungsweise einleitet, muss allerdings abgewartet werden. In der Praxis sollte weiterhin tunlichst darauf geachtet werden, dass Eingangsrechnungen alle formalen Anforderungen erfüllen. Eine Rechnung muss folgende Angaben enthalten, und zwar

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
2. die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,
3. das Ausstellungsdatum,

4. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer),
5. die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
6. den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung bzw. bei Abschlags-/Vorauszahlungen den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt,
7. das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist,
8. den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt,
9. bei Werklieferungen oder sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, die an einen Nichtunternehmer erbracht werden, einen Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers, und
10. in den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten die Angabe „Gutschrift“.

An sogenannte Kleinbetragsrechnungen, deren Gesamtbetrag 250 € nicht übersteigt, werden geringere Anforderungen gestellt.

## **6. Grenze der Kleinunternehmerstellung im Falle der Differenzbesteuerung**

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 7.2.2018 (Aktenzeichen XI R 7/16) dem EuGH die Frage vorgelegt, ob es bei der Prüfung der Umsatzgrenze von 17 500 € bei der Kleinunternehmerregelung im Falle der Differenzbesteuerung auf das vereinnahmte Entgelt oder auf die Handelsspanne ankommt. Der Stpfl. führte steuerbare, der Differenzbesteuerung unterliegende Umsätze im Rahmen eines Gebrauchtwagenhandels aus. Die Bemessungsgrundlage der im Jahr 2009 und im Streitjahr 2010 erzielten Umsätze wurden nach dem Differenzbetrag (Handelsspanne) mit rd. 17 300 € (2009) und rd. 17 400 € (2010) ermittelt. Die tatsächlich vereinnahmten Entgelte beliefen sich auf rd. 27 300 € (2009) und rd. 25 100 € (2010). Bis 2009 stellte die Finanzverwaltung bei Prüfung der Kleinunternehmerregelung auf die Handelsspanne ab, ab 2010 dagegen auf die vereinnahmten Entgelte.

Das Gericht stellt zunächst fest, dass die Kleinunternehmerregelung durch die Differenzbesteuerung nicht ausgeschlossen werde. Ist ein Wiederverkäufer Kleinunternehmer, werde die nach der Handelsspanne bemessene Steuer für die von ihm ausgeführten Lieferungen nicht erhoben. Hinsichtlich der Umsatzgrenze bei der

Kleinunternehmerregelung neigt der Bundesfinanzhof dazu, auf die Handelsspanne abzustellen.

## Hinweis:

Wie der Europäische Gerichtshof diese Sache entscheidet, bleibt abzuwarten. Betroffene Unternehmer sollten Bescheide verfahrensrechtlich offenhalten.

## **7. Berufung auf Unionsrecht bei Bezug von Reisevorleistungen aus einem anderen Mitgliedstaat der EU möglich**

Der BFH hat mit Urteil vom 13.12.2017 (Aktenzeichen XI R 4/16) entschieden, dass sich ein inländischer Reiseveranstalter hinsichtlich der von ihm für sein Unternehmen bezogenen Reisevorleistungen eines in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässigen Unternehmers, für die er als Leistungsempfänger die Steuer schuldet, unmittelbar auf die unionsrechtlichen Bestimmungen über die Margenbesteuerung berufen kann. Dies hat zur Folge, dass er entgegen dem nationalen Recht keine Steuer für die erbrachten Leistungen schuldet, weil diese danach im Inland nicht steuerbar sind.

Im Streitfall hat der Stpfl. als deutscher Reiseveranstalter Reisevorleistungen eines österreichischen Unternehmers für Radtouren in Deutschland bezogen (Unterbringung, Verpflegung, Beförderung und Vermietung von Fahrrädern). Der deutsche Reiseveranstalter führte die Margenbesteuerung durch. Das Finanzamt wollte ihn aber nach § 13b UStG (Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers) für die Umsatzsteuer des österreichischen Geschäftspartners in Anspruch nehmen, was nach nationalem Recht, nicht aber nach Art. 306 MwStSystRL möglich wäre. Der Bundesfinanzhof gab dem Reiseveranstalter Recht.

## Hinweis:

Da die Entscheidung zurückwirkt, sollten Reiseveranstalter prüfen, ob Steuerfestsetzungen in der Vergangenheit, die eine Besteuerung auf Grund der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers umfassen, noch änderbar sind.

## **IV. Für Personengesellschaften**

### **1. Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaften**

Vereinnahmt eine gewerbliche Personengesellschaft Gewinnausschüttungen von einer Kapitalgesellschaft oder realisiert sie Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen, so unterliegen diese Gewinnbestandteile im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Gesellschafter der Personengesellschaft dem Teileinkünfteverfahren, es erfolgt also eine 40 %ige Steuerfreistellung. Bislang ungeklärt ist die Frage, ob über deren Berücksichtigung (und damit auch über das [Teil-]Abzugsverbot für damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben) bereits auf der Ebene des bei der Personengesellschaft erfolgenden Feststellungsverfahrens zu entscheiden ist oder aber erst im Festsetzungsverfahren hinsichtlich des Folgebescheids, also des Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters. Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 29.7.2017 (Aktenzeichen 2 K 310/16) entschieden,

dass diese Feststellung bereits auf der Ebene der Personengesellschaft und damit im Feststellungsverfahren erfolgen muss. Diese Frage kann verfahrensrechtlich von erheblicher Bedeutung sein.

## Hinweis:

Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 5/18 die Revision anhängig, so dass diese Frage noch nicht endgültig geklärt ist. In Zweifelsfällen sollte eine Berücksichtigung bereits im Feststellungsverfahren für die Personengesellschaft begehrt werden bzw. der Feststellungsbescheid verfahrensrechtlich offengehalten werden.

### **2. Steuergünstige Gewinnthesaurierung bei einer GmbH & Co. KG**

Gewinne einer Personengesellschaft werden insgesamt mit ca. 48 % steuerlich belastet. Diese Belastung setzt sich aus der von der Gesellschaft zu leistenden Gewerbesteuer und der individuellen Einkommensteuer der Gesellschafter zusammen. Im Vergleich zur GmbH ist diese Belastung sehr hoch, wenn der Gewinn im Unternehmen verbleibt, also nicht von den Gesellschaftern entnommen wird. Im Falle einer Gewinnthesaurierung werden Gewinne bei einer GmbH – zumindest zunächst – nur mit ca. 30 % belastet. Bei einer GmbH & Co. KG, welche im Mittelstand häufig als Personengesellschaftsform gewählt wird, kann das günstige Thesaurierungssteuerniveau der GmbH genutzt werden, wenn die Gewinnthesaurierung nicht unmittelbar bei der KG, sondern über die Komplementär-GmbH erfolgt. Im besten Fall erfolgt die Gewinnthesaurierung bei der Komplementär-GmbH dadurch, dass der Komplementär-GmbH ein Teil des Gewinns der KG über Sondervergütungen zugewiesen und dann bei der Komplementär-GmbH nicht ausgeschüttet wird. Durch diese Vorgehensweise kann eine vergleichsweise günstige Steuerbelastung erreicht werden.

Wie eine solche Gewinnzuweisung an die Komplementär-GmbH mittels Sondervergütungen in der Praxis erfolgen kann, zeigt der aktuell vom Finanzgericht Münster mit Urteil vom 23.2.2018 (Aktenzeichen 1 K 2201/17 F) entschiedene Fall. Es herrschte Streit über die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei einer klassischen GmbH & Co. KG. Dabei ging es um die Frage, ob der kapitalmäßig nicht beteiligten Komplementär-GmbH ein Vorabgewinn als Vergütung für die Übernahme des Haftungsrisikos und die Ausübung der Geschäftsführung innerhalb der KG gewährt werden kann, wenn die Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, die zugleich auch Kommanditisten der KG sind, für ihre Geschäftsführungsleistungen keine gesonderte Vergütung der Komplementär-GmbH beziehen. Die Komplementär-GmbH erhielt für die Geschäftsführung und die Übernahme der persönlichen Haftung einen jährlichen Vorabgewinn i.H.v. 200 000 €. Die Kommanditisten entnahmen aus der KG jeweils monatlich einen Betrag i.H.v. 8 500 €, wodurch ihr Kapitalkonto entsprechend belastet wurde.

Das Finanzamt erkannte diese Gewinnverteilungsabrede nicht an. Da Haftungsvergütungen üblicherweise in einem Prozentsatz des Stammkapitals ermittelt werden, wurde hierfür ein Betrag von 1 250 € (25 000 € x

5 %) als Vorabvergütung für die Übernahme der Haftung berücksichtigt. Die darüber hinausgehende Vergütung für die Geschäftsführung von 198 750 € wurde deshalb steuerlich nicht als Vorabvergütung an die Komplementärin anerkannt. Der Betrag wurde im Rahmen des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels berücksichtigt. Wesentliches Argument des Finanzamts war, dass der Komplementär-GmbH für die Geschäftsführungstätigkeit keine Vergütung zustand, da dieser insoweit kein Aufwand entstanden war.

Das Finanzgericht hat die Gewinnverteilungsabrede dagegen in vollem Umfang anerkannt. Rechtsprechung und Schrifttum stellen bei der Beurteilung der Angemessenheit der Gewinnverteilungsabrede im Einzelfall auf den sog. Fremdvergleich ab. Es ist also zu fragen, welcher Gewinnanteil einer aus fremden Gesellschaftern bestehenden GmbH zugebilligt worden wäre, die zum Zwecke der Führung der Geschäfte der KG und zur Übernahme der Stellung eines vollhaftenden Komplementärs gebildet worden wäre.

Eine aus fremden Gesellschaftern bestehende Komplementär-GmbH würde gegenüber der GmbH & Co. KG verlangen, dass ihre im Einzelnen erbrachten Leistungen insgesamt angemessen vergütet („entlohnt“) werden, und zwar entweder über einen Vorabgewinnanteil oder über eine Sondervergütung. Vergütungsfähige Beiträge der Gesellschafter und damit wesentliche Faktoren der Gewinnverteilung einer Personengesellschaft sind vor allem der Arbeits- sowie der Kapitaleinsatz und die Übernahme des Haftungsrisikos.

Ein solcher Anspruch auf angemessene Vergütung einer aus fremden Gesellschaftern bestehenden Komplementär-GmbH besteht grundsätzlich unabhängig davon, wie die Komplementär-GmbH die von der GmbH & Co. KG zu erwartende Gegenleistung später selbst verwendet, d.h., ob und in welchem Umfang sie die Vergütung durch Ausschüttungen und/oder Vergütungen bzw. Gehaltszahlungen wiederum an ihre Anteilseigner oder Geschäftsführer weitergibt. Da die Komplementär-GmbH auf Grund ihrer körperschaftlichen Struktur nicht selbst zur Übernahme der Geschäftsführung fähig ist, muss sie sich insofern ihrer Gesellschafter oder fremder Geschäftsführer bedienen. Die Frage, ob die Komplementär-GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer oder einem fremden Geschäftsführer für die geleisteten Dienste überhaupt eine Vergütung gewährt bzw. ein Gehalt zahlt und in welcher Höhe dies geschieht, betrifft aber weder die gesellschaftlichen noch die leistungsmäßigen Beziehungen zur GmbH & Co. KG, sondern eine andere gesellschaftliche bzw. leistungsmäßige Ebene und ist damit nachrangig zu beantworten. Sie ändert nichts an dem Umstand, dass die Komplementär-GmbH mit der Übernahme der Geschäftsführung und des Haftungsrisikos gegenüber der KG eine eigenständige Leistung in Gestalt eines werthaltigen Gesellschafterbeitrags oder einer marktfähigen Dienstleistung erbracht hat. Fremde GmbH-Gesellschafter wären daher in jedem Fall bestrebt, für diese Beiträge bzw. Leistungen ihrer GmbH einen wirtschaftlich gebührenden Ausgleich zu erhalten, um auf diese Weise von einer entsprechenden Wertsteigerung ihrer Gesellschaftsanteile zu partizipieren.

#### Hinweis:

Dieser Fall verdeutlicht, welche steuerlichen Gestaltungschancen bei einer GmbH & Co. KG bestehen. Diese sind für den Einzelfall sorgfältig zu prüfen.

### **3. Übertragung von verrechenbaren Verlusten bei Schenkung eines Kommanditanteils**

Kommanditisten dürfen zugerechnete Verluste mit anderen Einkünften nur bis zur Höhe des Kapitalkontos verrechnen. Darüber hinausgehende Verluste werden allerdings als verrechenbare Verluste vorgetragen und können in späteren Jahren mit Gewinnen aus dieser Kommanditbeteiligung verrechnet werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 1.3.2018 (Aktenzeichen IV R 16/15) entschieden, dass ein verrechenbarer Verlust auf den Übernehmer übergeht, wenn ein Kommanditist unentgeltlich einen Teil seiner Beteiligung an der KG überträgt und dem Übernehmer auch das durch die Beteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird. Entscheidend ist, dass der Erwerber insoweit zukünftig dergestalt belastet ist, dass Gewinnanteile mit dem negativen Kapitalkonto verrechnet werden.

#### Hinweis:

Im Einzelfall ist im Übertragungsvertrag sorgfältig zu regeln, welche Rechte und Pflichten und welche Kapitalkonten auf den Erwerber übergehen sollen.

### **4. Gewerbesteuerfreibetrag der anderen Gesellschafter einer Personengesellschaft bei Ausscheiden bis auf einen Gesellschafter**

Scheiden aus einer Personengesellschaft bis auf einen Gesellschafter alle anderen Gesellschafter aus, so wird das Unternehmen dann von diesem als Einzelunternehmen fortgeführt (sog. Anwachsung). Für Zwecke der Gewerbesteuer wechselt ab diesem Zeitpunkt die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft auf den verbleibenden Gesellschafter als Einzelunternehmer.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 25.4.2018 (Aktenzeichen IV R 8/16) entschieden, dass wenn dieser Vorgang während eines Jahres erfolgt, sich gewerbesteuerlich folgende Konsequenzen ergeben:

- Der Gewerbesteuermessbetrag ist für den gesamten Erhebungszeitraum einheitlich unter Berücksichtigung des vollen Gewerbesteuerfreibetrags zu berechnen.
- Für den Erhebungszeitraum des Rechtsformwechsels ist für jeden Steuerschuldner ein Gewerbesteuermessbescheid zu erlassen. In den Bescheiden ist der einheitlich ermittelte Gewerbesteuermessbetrag im prozentualen Verhältnis der von den beiden Steuerschuldnern erzielten Gewerbeerträge nebst den auf sie entfallenden Hinzurechnungen und Kürzungen zu berücksichtigen.

#### Hinweis:

Im Ergebnis ist der gewerbesteuerliche Freibetrag in dem Erhebungszeitraum des Rechtsformwechsels also insgesamt nur einmal zu gewähren.

## V. Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### 1. Nachträgliche Werbungskosten und Abgeltungssteuer

Im Grundsatz sind auch nachträgliche Werbungskosten steuerlich abzugsfähig. Häufiger Anwendungsfall sind Schuldzinsen. Allerdings ist gesetzlich für Kapitaleinkünfte, die unter die Abgeltungssteuer fallen, ein ausdrückliches Werbungskostenabzugsverbot vorgesehen. Mit dem vergleichsweise günstigen Steuersatz von 25 % sollen alle Werbungskosten abgegolten ein.

Strittig war nun, ob dieses mit Wirkung ab dem Jahr 2009 eingeführte Werbungskostenabzugsverbot auch in den Fällen greift, in denen Kapitalerträge aus der Anlage ausschließlich vor dem 1.1.2009, also noch vor Geltung der Abgeltungssteuer zugeflossen sind. Im vom Bundesfinanzhof zu entscheidenden Fall ging es um Schuldzinsen, die auf eine untergegangene Beteiligung entfielen. Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 28.2.2018 (Aktenzeichen VIII R 41/15), dass das Werbungskostenabzugsverbot auch dann Anwendung findet, wenn Ausgaben, die nach dem 31.12.2008 getätigt wurden, mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die bereits vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind. Aus der damaligen gesetzlichen Übergangsregelung zur Abgeltungssteuer folge nichts anderes.

## VI. Für Hauseigentümer

### 1. Häusliches Arbeitszimmer als Steuerfalle bei Verkauf einer selbst genutzten Immobilie?

Die Veräußerung einer Immobilie innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb wird im Grundsatz steuerlich erfasst, so dass der Veräußerungsgewinn zu versteuern ist. Ein solches Veräußerungsgeschäft wird aber dann nicht besteuert, wenn die veräußerte Immobilie im Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Fraglich ist nun, wie eine selbst genutzte Immobilie behandelt wird, in der ein häusliches Arbeitszimmer besteht. Die Finanzverwaltung hat insoweit bestimmt, dass ein häusliches Arbeitszimmer nicht Wohnzwecken dient, selbst wenn der Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten gesetzlich ausgeschlossen oder eingeschränkt ist. Dies hat im Fall der Veräußerung der Immobilie zur Folge, dass die Veräußerung, soweit diese auf das häusliche Arbeitszimmer entfällt, nicht von der Besteuerung ausgenommen wird. Mithin kann sich das häusliche Arbeitszimmer als Steuerfalle herausstellen.

Nun hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 20.3.2018 (Aktenzeichen 8 K 1160/15) dagegen entschieden, dass ein häusliches Arbeitszimmer insoweit nicht als separates Wirtschaftsgut einzustufen ist. Der auf das häusliche Arbeitszimmer eines privat genutzten Eigenheims entfallende Veräußerungsgewinn führt nicht zu Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften, wenn eine weit überwiegende Eigennutzung der Wohnung im Übrigen vorliegt. Insbesondere könne aus

dem Gesetzeswortlaut nicht das Erfordernis entnommen werden, dass sämtliche Wohnungsteile der Gesamtwohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden müssten, um die Ausnahme von der Besteuerung annehmen zu können.

#### Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, so dass diese Rechtsfrage möglicherweise vor den Bundesfinanzhof getragen wird.

## VII. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

### 1. Jahressteuergesetz 2018: Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht

Mit Datum vom 25.6.2018 hat das BMF den Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2018 veröffentlicht. Für die GmbH sind folgende Regelungen hervorzuheben:

– **Ausgleichszahlungen bei Organschaften:** § 14 KStG, der die Voraussetzungen wie auch die Rechtsfolgen der sog. körperschaftsteuerlichen Organschaft regelt, soll um einen neuen Abs. 2 ergänzt werden, der den Fall von Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens (= Organträger) an außenstehende Gesellschafter betrifft (sog. Minderheitsgesellschafter). Mit Rückwirkung für alle noch offenen Fälle soll es für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft bei gleichzeitiger Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter unschädlich sein, wenn neben dem festen Betrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG ein weiterer Zahlungsbestandteil hinzutritt. Dies soll jedoch nur gelten, wenn die Ausgleichszahlung insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters nicht übersteigt und die Ausgleichszahlung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.

#### Hinweis:

Damit reagiert der Gesetzgeber auf das BFH-Urteil vom 10.5.2017 (Aktenzeichen I R 93/15, HFR 2018, 153), mit dem der BFH entschieden hatte, dass eine Organschaft dann nicht anzuerkennen ist, wenn solche variablen Ausgleichszahlungen eines Organträgers an einen außenstehenden Gesellschafter (im Streitfall: eine von der Höhe des Ertrags/Jahresüberschusses der Organgesellschaft abhängige Ausgleichszahlung) geleistet werden, weil dann das gesetzliche Erfordernis der „Abführung des gesamten Gewinns“ nicht erfüllt sei. Schon in früheren Jahren hatte der BFH der Organschaft die Anerkennung versagt, wenn derartige variable Ausgleichszahlungen vereinbart waren, das BMF hatte im Gegenzug darauf mit einem sog. Nichtanwendungserlass reagiert. Da auch das Fachschrifttum bislang schon von der handelsrechtlichen Zulässigkeit und der steuerlichen Unschädlichkeit variabler Ausgleichszahlungen ausgegangen ist, sollte die geplante gesetzgeberische Klarstellung nun für mehr Rechtssicherheit sorgen. Im Ergebnis soll die bisherige – für die Praxis großzügige – Sichtweise der FinVerw gesetzlich festgeschrieben werden.

– **Regelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften (§ 8c KStG):** Das BVerfG hat mit Beschluss

vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11, HFR 2017, 636), entschieden, dass der Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Satz 1 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) gegen das Grundgesetz verstößt, da diese Regelung, wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile übertragen werden, mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Zugleich hat das BVerfG dem Gesetzgeber aufgegeben, den Verfassungsverstoß bis zum 31.12.2018 rückwirkend für die Zeit ab 1.1. 2008 bis 31.12.2015 zu beseitigen. Dem will der Gesetzgeber aktuell damit nachkommen, dass die Vorschrift des § 8c Satz 1 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) auf schädliche Beteiligungserwerbe, die in dem Zeitraum 2008 bis 2015 stattgefunden haben, nicht anzuwenden ist. Da das BVerfG allerdings die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Satz 2 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG), also betreffend Übertragungen von mehr als 50 % der Anteile, ausdrücklich offen gelassen hat – und insoweit auch keine gesetzgeberische Änderung vorgesehen ist –, bleibt es beim vollständigen Wegfall des Verlustvortrags, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen werden. Auch ab dem 1.1.2016 finden die Regelungen des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG Anwendung.

## **2. Verfassungsrechtliche Zweifel an § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (sog. Mantelkauf) – Gewährung der Aussetzung der Vollziehung**

Dem BVerfG liegt aktuell zur Prüfung vor die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, ob bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 % (im Streitfall 80 %) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste überhaupt nicht mehr abziehbar sind. Vor diesem Hintergrund ist der Beschluss des FG Hamburg vom 11.4.2018 (Aktenzeichen 2 V 20/18, www.stotax-first.de) zu sehen, mit dem das FG mit Rücksicht auf seine Vorlage vom 29.8.2017 (2 K 245/17, EFG 2017, 1906) entsprechend Aussetzung der Vollziehung gewährt. Dabei hat das FG dem Interesse des Stpfl. an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes explizit Vorrang vor dem öffentlichen, vornehmlich fiskalischen Interesse eingeräumt. Das FG führt wörtlich aus, dass „im Rahmen der für die Aussetzungsentscheidung maßgeblichen summarischen Prüfung [...] eher zu erwarten [ist], dass § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG nicht nur für die Zukunft, sondern auch rückwirkend für nichtig erklärt wird“.

Der Stpfl. hat seinen Antrag auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes vornehmlich darauf gestützt, dass die Verlustabzugsbeschränkung in § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG verfassungswidrig ist. Für den „kleinen Fall“ einer Anteilsübertragung (Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von höchstens 50 %) habe das BVerfG die Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG bereits festgestellt. Nach Maßgabe des Vorlagebeschlusses des FG Hamburg vom 29.8.2017 (2 K 245/17, EFG 2017, 1906) könne für die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile nichts anderes gelten.

Die weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten. Das FG Hamburg hat sich der Argumentation des BVerfG angeschlossen und die Auffassung vertreten, dass

auch die Vorschrift des § 8c Satz 2 KStG (bzw. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG n.F.) insoweit verfassungswidrig ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 % (im Streitfall 80 %) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste überhaupt nicht mehr abziehbar sind. Es ist davon auszugehen, dass das BVerfG auch diese Regelung der Übertragung von mehr als 50 % für verfassungswidrig erklären wird, so dass einschlägige Sachverhalte offengehalten werden sollten.

## **3. Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG bei Ausübung einer im Zusammenhang mit der Veräußerung von GmbH-Anteilen gewährten Kaufoption**

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 (nach aktueller Rechtslage zu mindestens 1 %) beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Dabei wird das Veräußerungsergebnis – verkürzt dargestellt – ermittelt aus der Gegenüberstellung von Veräußerungspreis und Anschaffungskosten, noch gemindert um die Veräußerungskosten.

Vor diesem Hintergrund ist das noch nicht rechtskräftige Urteil des FG Münster vom 11.10.2017 (Aktenzeichen 11 K 1978/15 E, EFG 2018, 1106, Revision beim BFH, Az. IX R 7/18) zu sehen, mit dem das FG entschieden hat, dass die Ausübung einer im Zusammenhang mit einer Veräußerung von GmbH-Anteilen gewährten Option auf den Erwerb von Aktien bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 EStG zu berücksichtigen ist. Dabei soll ein innerer zeitlichen und sachlichen Zusammenhang aufweisender einheitlicher Sachverhalt auch bei dem zeitlichen Auseinanderfallen von Gewährung und Ausübung einer Option auf den Erwerb von Aktien vorliegen.

Im konkreten Streitfall hatten – grob umrissen – die Stpfl. (Eheleute) im Streitfall Anteile an zwei GmbH veräußert. Mit der Erwerberin, der P-GmbH, schloss der Stpfl. anschließend einen Geschäftsführervertrag, der ihm u.a. das Recht einräumte, binnen fünf Jahren nach Abschluss des Vertrags 15 000 Aktien der Muttergesellschaft der P-GmbH zu einem festgelegten Kurs zu erwerben. Kurze Zeit später wurde der Geschäftsführervertrag in gegenseitigem Einvernehmen aus betriebsbedingten Gründen gegen eine Abfindung aufgehoben. Das Optionsrecht blieb jedoch unberührt und wurde später vom Stpfl. auch ausgeübt.

Nachdem die FinVerw den Gewinn aus der Optionsausübung zunächst als Arbeitslohn erfasste, hatte letztlich der BFH dazu entschieden (v. 30.6.2011, Aktenzeichen VI R 80/10, BStBl II 2011, 948), dass der Gewinn nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führe und den Streitfall zur endgültigen Klärung wieder an das FG zurückverwies. Daher hatte in der Folge die FinVerw diesen Gewinn aus der Optionsausübung nach § 17 EStG erfasst und den steuerlich relevanten Veräußerungsgewinn nachträglich um rd. 500 TDM erhöht, wogegen der Stpfl. nun klagte.

Das FG Münster weist diese Klage ab, weil materiell der aus der Ausübung des Aktienoptionsrechts herrührende Vorteil bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Veräußerungspreis zu berücksichtigen ist und weil das Optionsrecht als Teil des Veräußerungspreises der Anteilsveräußerung anzusehen ist. Da auch der Rechtsgrund für die spätere Änderung der Gegenleistung für die Aktienveräußerung in der ursprünglichen Vereinbarung angelegt war, wirkte diese materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurück.

#### Hinweis:

Gegen diese Entscheidung des FG Münster ist nun die Revision beim BFH unter dem Az. IX R 7/18 anhängig, so dass die weitere Rechtsentwicklung abzuwarten bleibt. In vergleichbaren Fällen ist zu prüfen, ob diese offengehalten werden sollten.

#### **4. Ausfall einer gegenüber der GmbH bestehenden privaten Kapitalforderung als steuerlich anzuerkennender Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen**

Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG konnten dabei – nach mittlerweile überholter Rechtslage – auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten (insbesondere auf Grund der durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen) steuermindernd berücksichtigt werden.

In diesem Kontext ist auch der Streitfall zu sehen, über den das FG Münster zu entscheiden hatte. Konkret hatte – verkürzt dargestellt – ein Stpfl. geklagt, der seit 2002 zu 30 % an einer GmbH beteiligt war, der er ab 2007 Darlehen gewährte. In 2011 verzichtete er auf die Darlehensforderung und veräußerte wenige Wochen später auch seinen Gesellschaftsanteil (Stammeinlage 75 T€, Kaufpreis 30 T€). Den sich ergebenden Verlust aus der Veräußerung des Stammkapitals und dem Verlust des Gesellschafterdarlehens machte er im Streitjahr 2011 als Verlust i.S.d. § 17 EStG geltend. Das FA erkannte lediglich den Verlust aus der Veräußerung des Stammkapitals an.

Das FG Münster ist für diesen Streitfall mit seinem – noch nicht rechtskräftigen – Urteil vom 12.3.2018 (Aktenzeichen 2 K 3127/15 E, EFG 2018, 947) der aktuellen Rechtsprechung des BFH explizit gefolgt, nach der der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre für den aktuellen Zeitraum seit Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG führt. Danach kann auch der Verzicht auf eine private Darlehensforderung zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust aus Kapitalvermögen führen. Eine Berücksichtigung des Darlehensverlusts als (nachträgliche) Anschaffungskosten der Beteiligung kommt nach Feststellung des FG nicht in Betracht.

Zur Begründung führt das FG Münster aus, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG gehöre; als Veräußerung gelte auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft. Weiterhin könne aber auch der endgültige Ausfall (der

ja keine Veräußerung sei) einer Kapitalforderung zu einem steuerlichen Verlust führen, da nach der BFH-Rechtsprechung der Ausfall einer Rückzahlung gleichzustellen sei. Denn wirtschaftlich betrachtet mache es schließlich keinen Unterschied, ob der Stpfl. die Forderung noch kurz vor dem Ausfall zu null veräußert oder ob er diese behält. Auch der Fall des Forderungsverzichts sei insoweit der Veräußerung gleichzustellen, da auch dieser zu einem endgültigen Ausfall der Kapitalforderung führe und nach der Vorstellung des Gesetzgebers sämtliche Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen steuerlich zu erfassen seien.

#### Hinweis:

Das FG Münster hat die Revision im Hinblick auf das beim X. Senat des BFH anhängige Verfahren mit dem Aktenzeichen X R 9/17 explizit zugelassen. Einschlägige Verfahren sollten offengehalten werden, damit derartige Darlehensverluste zumindest im Regelungskreis des § 20 EStG (i.d.R. also in Höhe des Abgeltungsteuerersatzes) Berücksichtigung finden.

#### **5. Zeitpunkt der Geltendmachung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG bei Ablehnung der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse**

Als Veräußerung i.S.d. § 17 EStG gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft. Ein Auflösungsverlust i.S.d. § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG entsteht dann, wenn die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. persönlich getragenen Kosten sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeleiteten oder zurückgezählten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen.

Vor diesem Hintergrund hat nun der BFH mit Urteil vom 13.3.2018 (Aktenzeichen IX R 38/16, BFH/NV 2018, 721) zur Frage des Zeitpunkts der Realisierung eines Auflösungsverlusts entschieden, dass ein Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG nicht bereits zu dem Zeitpunkt des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens entsteht, wenn die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird. Die Vorinstanz hatte für den Streitfall u.a. festgestellt, dass Tatbestandsmerkmal eines Auflösungsverlusts die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft sei, nicht aber die Beendigung der Gesellschaft bzw. die Liquidation, und dass die Vermögenslosigkeit als solche nicht zur Auflösung der Gesellschaft führe. Auch sei die Löschung im Handelsregister nicht als lediglich deklaratorisch anzusehen.

In Bestätigung seiner Rechtsprechung unterstreicht der BFH diese Feststellungen des FG mit dem Hinweis, dass ein Verlust i.S.d. § 17 EStG in dem Jahr zu erfassen ist, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist. Hiervon sei auszugehen, wenn der gemeine Wert des dem Stpfl. zugeleiteten oder zurückgezählten Vermögens einerseits und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits feststehen. Dies sei in Liquidationsfällen regelmäßig erst dann der Fall, wenn die Liquidation abgeschlossen ist. Als früherer Zeitpunkt komme u.a. der Zeitpunkt der Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse in Betracht. Nicht ausreichend ist jedoch der bloße Antrag auf Insolvenzeröffnung, da dieser noch

nicht zu einer zivilrechtlichen Auflösung der Gesellschaft führe.

#### Hinweis:

Auch dieser Streitfall zeigt die steuerliche Problematik des Zeitpunkts der Verlustrealisierung in ihrer gesamten Tragweite: Wird der Auflösungsverlust „zu früh“ geltend gemacht, verliert der Stpfl. das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren, kann aber i.d.R. den Verlust in einem späteren Veranlagungszeitraum noch geltend machen. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung aus, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind. Daher ist in einschlägigen Fällen dringend darauf zu achten, den Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre möglichst offen zu halten.

#### **6. FinVerw zu den Auswirkungen des MoMiG auf nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2 EStG**

Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG konnten – nach mittlerweile überholter Rechtslage – auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten (insbesondere auf Grund der durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen) gewinnmindernd bzw. verlusterhöhend berücksichtigt werden.

Zu dieser Problematik hatte der BFH seine Rechtsprechung mit Urteil vom 11.7.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15, HFR 2017, 1032) entscheidend geändert und (unter Formulierung eines Bestandsschutzes für „Altfälle“) entschieden, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen ist. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen können nun nur noch dann angewandt werden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils (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 die Kurzinformation ESt der OFD Nordrhein-Westfalen vom 20.3.2018 zu sehen (DB 2018, 801), mit der die FinVerw explizit auf das vorgenannte Urteil Bezug nimmt. Der BFH widerspreche, so die OFD, damit ausdrücklich der Auffassung der FinVerw, gleichwohl sei die abschließende Erörterung der Frage, inwieweit die FinVerw dieses Urteil allgemein angewendet, auf Bund-Länder-Ebene vertagt worden. Bis auf Weiteres solle daher wie folgt verfahren werden:

– Werden nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht, so sind diese nach bisheriger Verwaltungsauffassung zu behandeln, wenn die eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet

wurde oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

– Fälle, in denen nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden und die eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen erst nach dem 27.9.2017 geleistet wurden oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters erst nach diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist, sind bis zur abschließenden Erörterung auf Bund-Länder-Ebene zurückzustellen.

#### **7. Gehaltsumwandlung für vorzeitigen Ruhestand führt nicht zum Lohnzufluss beim Fremd-Geschäftsführer**

Die Vereinbarung einer Entgelt- oder Gehaltsumwandlung mit dem Ziel z.B. der Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands oder des Aufbaus einer arbeitnehmerfinanzierten Altersversorgung (mittels eigener Gehaltsansprüche) zählt zu den besonders anspruchsvollen steuerlichen Fragestellungen, die schon häufiger die Finanzgerichte beschäftigt haben. Dabei ist einerseits die Fallgruppe der Gesellschafter-Geschäftsführer zu sehen, bei denen sich i.d.R. Fragen nach dem Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen stellen. Andererseits ist die Gruppe der Fremd-Geschäftsführer zu sehen, zu denen der BFH mit Urteil vom 22.2.2018 (Aktenzeichen VI R 17/16, BFH/NV 2018, 768) – gegen die Auffassung der FinVerw – entschieden hat, dass Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn sind und deshalb die Versteuerung erst in der Auszahlungsphase erfolgt.

Nach diesem Urteil unterliegt nur **zugeflossener Arbeitslohn** der Einkommensteuer bzw. dem Lohnsteuerabzug. Der Fremd-Geschäftsführer habe von der GmbH in Höhe der Gutschriften auf dem Wertguthabenkonto keine Auszahlungen erhalten und habe nach der mit der GmbH abgeschlossenen Wertguthabenvereinbarung über die Gutschriften auch nicht verfügen können. Die Wertguthabenvereinbarung sei auch keine Vorausverfügung des Geschäftsführers über seinen Arbeitslohn, die den Zufluss im Zeitpunkt der Gutschriften bewirkt hätte. Vielmehr habe der Geschäftsführer mit der Wertguthabenvereinbarung nur auf die Auszahlung eines Teils seines Barlohns zugunsten einer Zahlung in der Freistellungsphase verzichtet.

Der Fremd-Geschäftsführer sei – im Gegensatz zur Auffassung der FinVerw – wie alle anderen Arbeitnehmer zu behandeln, wobei die bloße Organstellung als Geschäftsführer für den Zufluss von Arbeitslohn ohne Bedeutung sei.

#### Hinweis:

Mit diesem Urteil hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach

- nur zugeflossener Arbeitslohn der Einkommensteuer und dem Lohnsteuerabzug unterliegt,
- Arbeitslohn erst mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zugeflossen ist,

- Geldbeträge dem Stpfl. i.d.R. dadurch zufließen, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden, und
- nur ausnahmsweise auch schon eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten den Zufluss bewirken kann, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung steht.

## VIII. Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschau und zur Einzelaufzeichnungspflicht

### 1. Problembereich Kassenführung

Die Kassenführung ist insbesondere in bargeldintensiven Betrieben eine Achillesferse. Die Praxis zeigt – und dies wird durch aktuelle Rechtsprechung bestätigt –, dass die Kassenführung in bargeldintensiven Betrieben z.B. in Einzelhandel und Gastronomie wie Restaurants, Imbissbuden und Eisdielen – vielfach zu bemängeln ist. Mängel in der Kassenführung bergen die Gefahr, dass die Buchhaltung und damit die Gewinnermittlung des Betriebs als nicht ordnungsgemäß eingestuft werden und die Finanzverwaltung Hinzuschätzungen zum Gewinn vornimmt.

Mit den durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen beschlossenen Maßnahmen sollen Steuerausfälle durch manipulierte Kassensysteme verhindert werden. Kernpunkt der gesetzlichen Änderungen ist, dass digitale Kassensysteme zukünftig – im Grundsatz ab 2020 – mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung vor Manipulationen geschützt werden müssen. Mit diesem Gesetz wurde aber auch die seit dem 1.1.2018 mögliche Kassen-Nachschau als unangekündigte Prüfung der Kassenführung durch die Finanzverwaltung eingeführt.

Aktuell geben zwei Schreiben der Finanzverwaltung, nämlich das Anwendungsschreiben zur Kassen-Nachschau und die Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung im Hinblick auf den Einzelaufzeichnungsgrundsatz Anlass, dieses Thema nochmals aufzugreifen. Diese beiden Schreiben stellen wir im Folgenden vor.

#### Handlungsanweisung:

Grundsätzlich sollten eingesetzte Kassensysteme und die Kassenführung in jedem Betrieb einer Überprüfung unterzogen werden. Es ist zu prüfen, ob die formalen Aspekte, die an die Kassenführung gestellt werden, beachtet werden. Hinsichtlich der Kassenführung muss beim Bedienpersonal Sensibilität für die Bedeutung dieser Thematik geschaffen werden.

### 2. Anwendungserlass der Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschau

Die Finanzverwaltung hat seit dem 1.1.2018 die Möglichkeit, bei bargeldintensiven Betrieben im Rahmen einer unangekündigten Kassen-Nachschau außerhalb einer regulären Außenprüfung die Ordnungsmäßigkeit

der Kassenführung zu prüfen. Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 29.5.2018 (Aktenzeichen IV A 4 – S 0316/13/10005 :054) einen Anwendungserlass zur Kassen-Nachschau bekannt gegeben. Diese Ausführungen sind für die Praxis äußerst hilfreich, da die Position der Finanzverwaltung deutlich wird und bestehende Zweifelsfragen geklärt werden.

#### Handlungsanweisung:

Auf dieser Basis sollten sich alle Betriebe, in denen eine Kasse geführt wird, insbesondere bargeldintensive Betriebe, auf eine mögliche Kassenprüfung vorbereiten.

#### a) Gegenstand der Kassen-Nachschau

Die Kassen-Nachschau ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung. Allerdings ist die Kassen-Nachschau auch auf diese Aspekte beschränkt. Diese ist also keine steuerliche Außenprüfung, welche sich auf die steuerlichen Angelegenheiten für einen bestimmten Zeitraum insgesamt erstreckt.

Gegenstand der Kassen-Nachschau können alle zulässigerweise eingesetzten Kassensysteme sein. Dies betrifft also sowohl die Kassenführung mittels elektronischer Systeme als auch die manuellen Formen der Kassenführung, also die

- „offene“ Ladenkasse mit summarischer – retrograder – Ermittlung der Kasseneinnahmen und Kassenausgaben oder die
- manuelle Ladenkasse, d.h. ohne Nutzung technischer Geräte und mit Einzelaufzeichnung aller Kasseneinnahmen und Kassenausgaben.

Im Mittelpunkt stehen die technischen Formen der Kassenführung, so z.B. elektronische oder computergestützte Kassensysteme wie App-Kassensysteme oder Waagen mit Registrierkassenfunktion. Dies umfasst die Prüfung,

- ob alle Zahlungsvorgänge über das Kassensystem erfasst werden,
- ob die einzelnen Umsätze von der Kasse aufgezeichnet werden und diese Daten in elektronischer Form zur Auswertung zur Verfügung stehen,
- ob das Kassensystem ordnungsgemäß eingesetzt wird,
- ob eine ausreichende Verfahrensdokumentation zum Kassensystem vorliegt und
- ob die Kasse kassensturzfähig ist.

#### Hinweis:

Als Verfahrensdokumentation sind Bedienungsanleitungen sowie Handbücher und Wartungsprotokolle vorzuhalten. Diese müssen zehn Jahre aufbewahrt werden. Dies gilt auch bei einem Wechsel des Kassensystems.

Die Finanzverwaltung weist ausdrücklich darauf hin, dass der Amtsträger zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. „Kassensturz“ verlangen kann, da die Kassensturzfähigkeit (Soll-Ist-Abgleich) ein wesentliches Element der Nachprüfbarkeit von Kassenaufzeichnungen jedweder Form darstellt. Die Prüfung der **Kassensturzfähigkeit** geschieht durch folgende Schritte:

- der laufende Geschäftsbetrieb wird kurz unterbrochen,
- ein Kassenprotokoll für den aktuellen Tag (seit letztem Kassenabschluss) wird ausgedruckt,
- zum Bar-Bestand vom Geschäftsschluss des Vortags werden die Bareinnahmen und die Barausgaben des laufenden Tags hinzuaddiert bzw. abgezogen und mit dem Kassen-Ist-Bestand verglichen. Weiterhin sind zwischenzeitlich erfolgte Entnahmen und Einlagen oder sonstige Barauslagen zu berücksichtigen.
- Es darf sich bei ordnungsgemäßer Kassenführung nur eine geringe Differenz ergeben aus typischen Kassendifferenzen, die insbesondere durch Wechselgeldtransaktionen entstehen.

Der Kassen-Nachschau unterliegen „u.a. elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen (summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel)“ – so die Finanzverwaltung.

## Hinweis:

Ausdrücklich aufgenommen in den Katalog der zu prüfenden Systeme wurden Taxameter, Wegstreckenzähler und Geldspielgeräte. Nach derzeitigem Stand unterliegen Fahrscheinautomaten und Warenautomaten nicht den Anforderungen, die an elektronische Kassensysteme gestellt werden. Es ist aber damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung auch diese in den Anwendungsbereich mit aufnimmt.

## b) Durchführung der Kassen-Nachschau

Die Kassen-Nachschau wird beim Stpfl. **vor Ort**, also im Betrieb selbst von einem Mitarbeiter des Finanzamts durchgeführt. Die Prüfung erfolgt **ohne** vorherige **Ankündigung**.

Im Rahmen der Kassen-Nachschau dürfen Amtsträger während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Stpfl. betreten, soweit dies für die Durchführung der Kassen-Nachschau erforderlich ist. Ein Durchsuchungsrecht gewährt die Kassen-Nachschau aber nicht. Die Kassen-Nachschau kann auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden, wenn im Unternehmen noch oder schon gearbeitet wird.

Sobald der Amtsträger der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will, den Stpfl. auffordert, das elektronische Aufzeichnungssystem zugänglich zu machen oder Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die

Führung des elektronischen Aufzeichnungssystems erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen, Einsichtnahme in die digitalen Daten oder deren Übermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt oder den Stpfl. auffordert, Auskunft zu erteilen, hat er sich auszuweisen. Ist der Stpfl. selbst oder sein gesetzlicher Vertreter nicht anwesend, aber Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Stpfl. verfügen, hat der Amtsträger sich gegenüber diesen Personen auszuweisen und sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau aufzufordern. Nach den Ausführungen der Finanzverwaltung haben dann diese Personen die Pflichten des Stpfl. zu erfüllen, soweit sie hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind.

## Hinweis:

Es sollte generell eine strikte Anweisung an das Personal erfolgen, im Falle einer Kassen-Nachschau keinerlei Auskünfte zu geben oder Unterlagen herauszugeben. Dies sollte ausschließlich der Inhaber des Betriebs vornehmen.

Generell ist es sinnvoll, bei Erscheinen eines Prüfers zur Durchführung einer Kassen-Nachschau den Steuerberater zu informieren. Dieser kann in professioneller Form mit dem Prüfer kommunizieren und die erforderlichen Daten bereitstellen. Ebenso lassen sich so Fragen oder Unklarheiten unmittelbar beantworten bzw. ausräumen.

Ausdrücklich weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, insbesondere also in den Verkaufsräumen oder den Gastronomieräumen, ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises zulässig ist. Dies gilt z.B. auch für Testkäufe und Fragen nach dem Geschäftsinhaber. Die Kassen-Nachschau muss nicht am selben Tag wie die Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung erfolgen.

## Hinweis:

Gerade solche Testkäufe und Beobachtungen der Kassenführung können dem Amtsträger wichtige Erkenntnisse liefern. Nicht zuletzt kann dann in einem zweiten Schritt überprüft werden, wie diese Testkäufe im System aufgezeichnet und verbucht werden.

## c) Pflichten des Unternehmers

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen hat der Stpfl. auf Verlangen des Amtsträgers für einen vom Amtsträger bestimmten Zeitraum Einsichtnahme in seine (digitalen) Kassenaufzeichnungen und -buchungen sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen zu gewähren:

- Der Amtsträger kann insbesondere verlangen, dass die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Dies ungeachtet der Tatsache, dass die einheitliche digitale Schnittstelle erst ab dem 1.1.2020 im Kassensystem vorhanden sein muss, da schon nach jetzigem Recht eine Möglichkeit

des Datenexports im Kassensystem vorhanden sein muss.

## Handlungsanweisung:

Der Stpfl. sollte den Datenexport aus dem eingesetzten System rechtzeitig testen, um sicherzustellen, dass über diesen die Daten vollständig und richtig ausgelesen werden können und er mit dieser Funktion vertraut ist.

– Auf Anforderung des Amtsträgers sind die Verfahrensdokumentation zum eingesetzten Aufzeichnungssystem einschließlich (ab 2020) der Informationen zur zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung vorzulegen, d.h., es sind Bedienungsanleitungen, Programmieranleitungen und Datenerfassungsprotokolle über durchgeführte Programmänderungen vorzulegen.

– Darüber hinaus sind Auskünfte zu erteilen. Dies umfasst insbesondere Erläuterungen zur Kassenführung.

## Hinweis:

Zu Dokumentationszwecken ist der Amtsträger berechtigt, Unterlagen und Belege zu scannen oder zu fotografieren.

## d) Folgen der Kassen-Nachscha

Nach den Ausführungen der Finanzverwaltung wird über den Verlauf und das Ergebnis der Kassen-Nachscha kein Prüfungsbericht gefertigt. Sollen auf Grund der Kassen-Nachscha Besteuerungsgrundlagen geändert werden, ist dem Stpfl. rechtliches Gehör zu gewähren.

## Hinweis:

Im Ergebnis dürften somit zwei Szenarien vorkommen:

1. Die Kassen-Nachscha führt zu keinen oder zu keinen wesentlichen Beanstandungen: Konsequenzen hat die Kassen-Nachscha dann nicht.
2. Es ergeben sich (wesentliche) Mängel: In diesem Fall ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung unmittelbar zu einer steuerlichen Außenprüfung, also einer Prüfung der steuerlichen Verhältnisse insgesamt übergeht.

## e) Übergang zur steuerlichen Außenprüfung

Sofern ein Anlass zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen, -buchungen oder nach dem 31.12.2019 der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung besteht, kann unmittelbar zur Außenprüfung übergegangen werden. Anlass zur Beanstandung kann es z.B. geben, wenn Dokumentationsunterlagen wie aufbewahrungspflichtige Betriebsanleitung oder Protokolle nachträglicher Programmänderungen nicht vorgelegt werden können.

Einen Übergang zur Außenprüfung hält die Finanzverwaltung für geboten, wenn die sofortige Sachverhaltsaufklärung zweckmäßig erscheint und wenn anschließend auch die gesetzlichen Folgen der Außenprü-

fung für die Steuerfestsetzung eintreten sollen. Der Beginn einer Außenprüfung nach erfolgter Kassen-Nachscha ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen. Der Übergang zur Außenprüfung ist dem Stpfl. bekannt zu geben, was schriftlich erfolgen muss. Bei einem sofortigen Übergang zur Außenprüfung ersetzt der schriftliche Übergangshinweis die Prüfungsanordnung.

## Handlungsanweisung:

Spätestens zu diesem Zeitpunkt sollte der Stpfl. tunlichst den steuerlichen Berater informieren.

## 3. Finanzverwaltung konkretisiert die geforderte „Einzelaufzeichnungspflicht“

Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.6.2018 (Aktenzeichen IV A 4 – S 0316/13/10005 :053) wurde der Anwendungserlass zur Abgabenordnung im Hinblick auf die Ordnungsvorschriften für die Buchführung neu gefasst und erweitert. Im Kern stehen hierbei Erläuterungen zur Einzelaufzeichnungspflicht bei der Kassenführung. Dies ist eine ganz zentrale Anforderung, die jetzt schon bei allen eingesetzten elektronischen Kassensystemen beachtet werden muss.

### a) Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht

Der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht ist ein zentrales Element einer ordnungsgemäßen Buchführung. Danach ist grundsätzlich jeder Geschäftsvorfall einzeln aufzuzeichnen, um eine Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, also z.B. der Rechnungssumme oder des Gesamtbetrags eines Barverkaufs, sondern auch des Inhalts des Geschäfts, also der einzelnen Waren- oder Dienstleistungspositionen und des Namens des Vertragspartners. Dies gilt im Grundsatz auch für Bareinnahmen und für Barausgaben.

Zeitnah, d.h. möglichst unmittelbar zu der Entstehung des jeweiligen Geschäftsvorfalles aufzuzeichnen sind der verkaufte, eindeutig bezeichnete Artikel, der endgültige Einzelverkaufspreis, der dazugehörige Umsatzsteuersatz und -betrag, vereinbarte Preisminderungen, die Zahlungsart, das Datum und der Zeitpunkt des Umsatzes sowie die verkaufte Menge bzw. Anzahl. Hiervon zu unterscheiden ist die Verbuchung. Eine Verpflichtung zur einzelnen Verbuchung (im Gegensatz zur Aufzeichnung) eines jeden Geschäftsvorfalles besteht aber nicht. So sind z.B. bei einem Kassensystem die einzelnen Verkaufspositionen einzeln zu erfassen. In der Buchhaltung kann auf der Basis dieser Einzelpositionen dagegen der gesamte Umsatz eines Tages – ggf. getrennt nach Steuersätzen – verbucht werden.

Allerdings sind branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte zu berücksichtigen. Es wird z.B. nicht beanstandet, wenn die Mindestangaben zur Nachvollziehbarkeit des Geschäftsvorfalles einzeln aufgezeichnet werden, nicht jedoch die Kundendaten, sofern diese nicht zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalles benötigt werden.

## Hinweis:

Wird zur Erfassung von aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet und fällt dieses aus (z.B. Stromausfall, technischer Defekt), ist während dieser Zeit eine Aufzeichnung auf Papier zulässig. Die Ausfallzeit des elektronischen Aufzeichnungssystems ist zu dokumentieren und soweit vorhanden durch Nachweise zu belegen (z.B. Rechnung über Reparaturleistung).

Der Grundsatz zur Einzelaufzeichnung gilt nicht nur für Stpfl., die den Gewinn mittels Bilanzierung ermitteln, sondern grundsätzlich auch bei einer Einnahmen-Überschussrechnung.

## b) Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen

In Ausnahmefällen kann aus Zumutbarkeitsgründen von einer Einzelaufzeichnung abgesehen werden. Die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles ist nur dann nicht zumutbar, wenn es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen. So gilt beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung die Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen nicht, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem, sondern eine offene Ladenkasse verwendet wird. In diesem Fall braucht also nicht der einzelne Geschäftsvorfall (Verkauf von Ware xy) aufgezeichnet zu werden.

## Hinweis:

Wird allerdings tatsächlich ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet (z.B. eine Registrierkasse), so kann sich der Stpfl. auf die vorgenannten Erleichterungen nicht berufen, sondern es müssen alle Verkaufsvorgänge einzeln aufgezeichnet werden.

Von besonderer Bedeutung ist die Aussage, dass die erleichterten Aufzeichnungspflichten auch bei Dienstleistungen – wie Frisörgewerbe oder Gastronomie – gelten. Auch in diesen Fällen braucht unter den genannten Voraussetzungen der Name des Vertragspartners nicht aufgezeichnet zu werden.

Bei dem Einsatz einer Waage, z.B. beim Verkauf von Obst und Gemüse ist zu unterscheiden:

- Liegen Einzeldaten einer Waage (Artikel, Gewicht bzw. Menge und Preis der Ware) einem aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Geschäftsvorfall zugrunde, sind diese einzeln aufzuzeichnen und aufzubewahren.
- Werden diese Einzeldaten zusätzlich in einem elektronischen Kassensystem aufgezeichnet, so brauchen die Einzeldaten der Waage nicht zusätzlich aufbewahrt werden.
- Verwendet der Stpfl. eine offene Ladenkasse sowie eine Waage, die lediglich das Gewicht und/oder den Preis anzeigt und über die Dauer des einzelnen Wiegevorgangs hinaus über keine Speicherfunktion verfügt, so brauchen die Einzeldaten der Waage nicht aufgezeichnet zu werden.

- Erfüllt die Waage hingegen die Voraussetzung einer elektronischen Registrierkasse, ist die Verwendung einer offenen Ladenkasse unzulässig.

## c) Aufzeichnungspflichten bei Verwendung einer offenen Ladenkasse

Es besteht keine gesetzliche Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Kassensystems. Einzelaufzeichnungen können durch die vollständige und detaillierte Erfassung aller baren Geschäftsvorfälle in Form eines Kassenbuchs erfolgen. Wird ein Kassenbericht zur Ermittlung der Tageslosung verwendet, kann die Einzelaufzeichnung auch durch die geordnete (z.B. nummerierte) Sammlung aller Barbelege gewährleistet werden.

Besteht aus Zumutbarkeitsgründen keine Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung, müssen die Bareinnahmen zumindest anhand eines **Kassenberichts** nachgewiesen werden. Dabei ist stets vom gezählten Kassenendbestand des jeweiligen Geschäftstags auszugehen. Von diesem Kassenendbestand werden der Kassenendbestand bei Geschäftsschluss des Vortags sowie die durch Eigenbeleg zu belegenden Bareinlagen abgezogen. Ausgaben und durch Eigenbeleg nachzuweisende Barentnahmen sind hinzuzurechnen.

## Hinweis:

Ein sog. „Zählprotokoll“ (Auflistung der genauen Stückzahl vorhandener Geldscheine und -münzen) ist nicht erforderlich, erleichtert jedoch den Nachweis des tatsächlichen Auszahlens.

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten. Werden Kasseneinnahmen und -ausgaben ausnahmsweise erst am nächsten Geschäftstag aufgezeichnet, ist dies noch ordnungsgemäß, wenn zwingende geschäftliche Gründe einer Aufzeichnung noch am gleichen Tag entgegenstehen und aus den Aufzeichnungen und Unterlagen sicher entnommen werden kann, wie sich der sollmäßige Kassenbestand entwickelt hat. Bei Kassen ohne Verkaufspersonal (sog. Vertrauenskassen, wie z.B. beim Gemüseverkauf am Feldrand, Fahrscheinautomaten sowie Waren- und Dienstleistungsautomaten) wird es nicht beanstandet, wenn diese nicht täglich, sondern erst bei Leerung ausgezählt werden.

## 4. Ab 2020: Zertifizierte Sicherheitseinrichtung

In der Praxis wurde vielfach festgestellt, dass es zahlreiche technische Möglichkeiten zur Manipulation von elektronischen Registrierkassen gibt. Tatsächlich kamen Programme zum Einsatz, die eine nachträgliche Kürzung der Einnahmen durch Löschung von Einzeldaten systematisch erlaubten. Um dies zu verhindern, wurde gesetzlich festgeschrieben, dass elektronische Registrierkassen ab dem 1.1.2020 mit einer **zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung** zu schützen sind.

## Hinweis:

Um die Umstellung zu erleichtern, hat der Gesetzgeber eine Übergangsregelung geschaffen. Nach der Übergangsregelung können alle ab dem 25.11.2010 erworbenen Kassensysteme, die bauartbedingt bis 2020

nicht auf die Anforderungen des neuen Kassengesetzes umgerüstet werden können, bis zum 31.12.2022 weiterverwendet werden.

Im Übrigen werden viele Hersteller für bestehende Kassensysteme Nachrüstlösungen anbieten. Generell sollte bei anstehenden Neuanschaffungen von Kassensystemen darauf geachtet werden, dass der Anbieter eine Nachrüstungsgarantie gibt.

Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik hat mittlerweile in Technischen Richtlinien die technischen Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium und die einheitliche digitale Schnittstelle des elektronischen Aufzeichnungssystems festgelegt. Die Technischen Richtlinien sind auf der Internetseite des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik veröffentlicht.

Somit besteht nun die Basis, dass die Hersteller von Kassensystemen diese auf die zukünftig zu erfüllenden Anforderungen ausrichten.

## KONTAKTE UND HINWEISE



SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT • STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

Marienplatz 44  
88212 Ravensburg

Telefon: 0751 8801-0  
Telefax: 0751 8801-50  
email@spaeth-schneider.de  
www.spaeth-schneider.de

### Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln oder Interesse an den genannten Quellen helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft. Bei Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen wenden Sie sich bitte an Herrn Dipl.-Kfm. WP/StB Klaus Schneider, Telefon 0751/8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Karin Wehrwein oder Frau Ingrid Grytz, Telefon 0751/8801-0.

### Hinweise

Unsere Mitteilungen sollen Mandanten und Geschäftspartner über steuerliche, betriebswirtschaftliche oder allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbesehen auf den konkreten Einzelfall übertragen.