DR. FRIEDERICH & COLLEGEN
WIRTSCHAFTSPRÜFER • STEUERBERATER • RECHTSANWÄLTE

DR. FRIEDERICH & COLLEGEN PartG mbB ▪ Hasemauer 9/10 ▪ 49074 Osnabrück

Dipl.-Kfm. Dr. Hartmut Friederich
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater (bis 2012)

Ferdinand Becker
Rechtsanwalt / Steuerberater (bis 2008)

Dipl.-Kfm. Uwe Barthel
Steuerberater (bis 2016)

Hans Hölscher
Rechtsanwalt / Steuerberater

Dipl.-Kfm. Thomas Motz
Steuerberater

Dipl.-Kfm. / Dipl.-Finanzwirt (FH) Jens Breuer
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater

Dipl.-Kfm. Jörn Steinhauer
Steuerberater

Dipl.-Kfm. / M.I.Tax Oliver Kriesch
Steuerberater

Dipl.-Wirtschaftsjurist (FH) Reiner Röwekamp
Steuerberater / Fachberater für Unternehmensnachfolge (DStV e.V.)

Marion Robin
Rechtsanwältin / Steuerberaterin

Matthias Böttger
Steuerberater

Dipl.-Kfm. Thomas Peters*
Vereidigter Buchprüfer / Steuerberater

Dipl.-Kfm. Mark Espe*
Steuerberater

Dipl.-Betriebswirt (FH) / M.A. Ulrich Tillar*
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater

B.A. Irena Beermann-Alt*
Steuerberaterin

Dipl.-Kfm. Lucas Koudelka*
Steuerberater

Mandanten-Rundschreiben 1/2018

Fristen zur Abgabe der Steuererklärungen für 2017 • Zuzahlungen bei Firmenwagen • Pauschbeträge für Sachentnahmen • Anschaffungsnahe Herstellungskosten

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Mittelpunkt des vorliegenden Mandanten-Rundschreibens stehen Neuerungen zum 1.1.2018. So sind die Beträge für unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten für Arbeitnehmer angehoben und die Pauschbeträge für Sachentnahmen an die Preisentwicklung angepasst worden. Auch gibt es Änderungen hinsichtlich der rückwirkenden Gewährung von Kindergeld und bei der Steuerklassenwahl bzw. dem Faktorverfahren für Ehegatten.

Hervorzuheben ist aber auch aktuelle Rechtsprechung und eine Verwaltungsanweisung zu anschaffungsnahen Herstellungskosten bei Gebäuden, also solchen Aufwendungen, die innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb einer Immobilie anfallen. Insoweit ist die Abgrenzung zu sofort abziehbaren Aufwendungen von hoher materieller Bedeutung, da anschaffungsnahe Herstellungskosten immer langjährig abgeschrieben werden müssen.

Tz.

Für alle Steuerpflichtigen

1. Fristen zur Abgabe der Steuererklärungen für 2017 . . 1
2. Kindergeldantrag ab 2018 nur noch 6 Monate rückwirkend möglich 2
3. Außergewöhnliche Belastungen bei krankheitsbedingter Unterbringung von Ehegatten 3
4. Abgrenzung von begünstigten Handwerkerleistungen und haushaltsnahen Dienstleistungen 4

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

1. Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten für Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2018 5
2. Steuerklassen und Faktorverfahren: Änderungen ab 2018 6
3. Firmenwagen: Lohnsteuerliche Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen . . . 7
4. Häusliches Arbeitszimmer: Aktualisiertes Schreiben der Finanzverwaltung 8-12
   a) Begriff des häuslichen Arbeitszimmers 9
   b) Betroffene Aufwendungen 10
   c) Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung 11
   d) Höchstbetrag von 1 250 € 12
5. Lohnsteuerliche Vereinfachungen und Begünstigungen bei Aufladung von Elektrofahrrädern und -autos im Betrieb des Arbeitgebers 13

Tz.

Für Unternehmer und Freiberufler

1. Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 14
2. Vorsteuerabzug: Anforderungen an die Anschrift des leistenden Unternehmers 15
3. Unverzinsliche Darlehen eines nahen Angehörigen für den Betrieb des Darlehensnehmers . . 16

Für Personengesellschaften

Gewerbliche Prägung einer „Einheits-GmbH & Co. KG“ 17

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

1. Vergleichszahlungen auf Grund der Kündigung eines Bausparvertrags durch die Bausparkasse . . 18
2. Insolvenzbedingter Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen 19

Für Hauseigentümer

Besonderheiten bei Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb der Immobilie 20

Beilage „Kassen-Nachschau ab 2018 und Hinweise zu den Anforderungen an die Kassenführung“

Für alle Steuerpflichtigen

1. Fristen zur Abgabe der Steuererklärungen für 2017

1 Im vergangenen Jahr ist das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in Kraft getreten. Insoweit wurden auch Änderungen hinsichtlich der Steuererklärungsfristen und möglicher Maßnahmen der Finanzverwaltung für den Fall, dass diese Fristen nicht eingehalten werden, eingeführt. Allerdings gelten diese Neuregelungen erstmals für den Besteuerungszeitraum 2018. Für den Besteuerungszeitraum 2017 gelten dagegen die bisherigen Regelungen weiter.

Grundsätzlich sind daher für den Veranlagungszeitraum 2017 die Einkommensteuererklärung und die betrieblichen Steuererklärungen, wie insbesondere die Umsatzsteuer-, die Körperschaftsteuer-, die Gewerbesteuer- und die Gewinnfeststellungserklärung für eine Personengesellschaft bzw. eines Einzelunternehmens bis zum **31.5.2018** abzugeben.

Hinweis I:

Die betrieblichen Steuer- und die Einkommensteuererklärungen, in denen auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder aus Land- und Forstwirtschaft erklärt werden, sind – wie bereits für die Vorjahre – zwingend in elektronischer Form an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

Hinweis II:

Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass die Regelung nicht mehr besteht, mittels Einnahmen-Überschussrechnung – also insbesondere bei Freiberuflern und kleinen Gewerbetreibenden – bei Betriebseinnahmen von weniger als 17 500 € der Steuererklärung anstelle der amtlichen Anlage EÜR eine formlose Gewinnermittlung beizufügen. Auf Antrag kann das Finanzamt in Härtefällen auf die Übermittlung der standardisierten Einnahmen-Überschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verzichten. Für die Einnahmen-Überschussrechnung sind in diesen Fällen der Vordruck Anlage EÜR und die Anlage AVEÜR ggf. mit weiteren Anlagen zu verwenden. Dies dürfte allerdings selten der Fall sein.

Nach dem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2.1.2018 wird – sofern die genannten Steuererklärungen durch einen steuerlichen Berater angefertigt werden – generell eine **Fristverlängerung bis zum 31.12.2018** gewährt. Allerdings behalten es sich Finanzämter vor, insbesondere dann die **Steuererklärungen bereits früher anzufordern**, wenn

- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum die erforderlichen Erklärungen verspätet oder nicht abgegeben wurden,
- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum kurz vor Abgabe der Erklärung bzw. vor dem Ende der Karenzzeit von 15 Monaten für die Vollverzinsung von Steuernachzahlungen bzw. -erstattungen nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt wurden,
- sich aus der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine hohe Abschlusszahlung ergeben hat,
- hohe Abschlusszahlungen erwartet werden,
- für Beteiligte an Gesellschaften und Gemeinschaften Verluste festzustellen sind oder
- die Arbeitslage der Finanzämter es erfordert.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass die für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Unterlagen gleichwohl rechtzeitig zusammengetragen werden müssen. Insbesondere dann, wenn Steuererstattungen zu erwarten sind, sollten die Erklärungen im eigenen Interesse möglichst frühzeitig vorbereitet werden.

2. Kindergeldantrag ab 2018 nur noch 6 Monate rückwirkend möglich

Die Festsetzungsfrist für Kindergeldfestsetzungen betrug bislang vier Jahre. Damit kann Kindergeld nach bisheriger Rechtslage vier Jahre rückwirkend festgesetzt und auch ausgezahlt werden. Mit Wirkung zum 1.1.2018 wurde nun gesetzlich festgelegt, dass Kindergeld nur noch rückwirkend für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt wird, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. 2

Handlungsempfehlung:

Bei Änderungen der Verhältnisse sollte stets zeitnah ein Antrag auf Gewährung von Kindergeld gestellt werden.

Hinweis:

Zum 1.1.2018 werden die Kindergeldsätze um jeweils 2 € je Kind angehoben. Für die ersten beiden Kinder steigt das Kindergeld von bisher 192 € auf 194 €. Für das dritte Kind von 198 € auf 200 € und ab dem vierten Kind von 223 € auf 225 €.

3. Außergewöhnliche Belastungen bei krankheitsbedingter Unterbringung von Ehegatten

Steuerpflichtige können Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Alten- und Pflegeheim nach Kürzung um eine Haushaltsersparnis als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Sind beide Ehegatten krankheitsbedingt in einem Alten- und Pflegeheim untergebracht, ist für jeden der Ehegatten eine Haushaltsersparnis anzusetzen, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 4.10.2017 (Aktenzeichen VI R 22/16) entschieden hat. 3

Im Streitfall waren die verheirateten Stpfl. seit Mai 2013 krankheitsbedingt in einem Alten- und Pflegeheim untergebracht. Sie bewohnten ein Doppelzimmer (Wohnschlafraum mit einem Vorraum, Einbauschrank, Dusche und WC). Einen weiteren Haushalt unterhielten sie seither nicht mehr. Die für die Unterbringung in dem Heim, Verpflegung und Pflegeleistungen entstandenen Kosten nach Abzug von Erstattungsleistungen anderer Stellen minderten die Eheleute monatsanteilig um eine Haushaltsersparnis (ersparten Verpflegungs- und Unterbringungskosten) für eine Person und machten den Restbetrag in ihrer Einkommensteuererklärung als außergewöhnliche Belastung geltend. Die Berechnung der Haushaltsersparnis erfolgte entsprechend dem gesetzlich vorgesehenen Höchstbetrag für den Unterhalt bedürftiger Personen, der sich im Streitjahr 2013 auf 8 130 € belief. Das Finanzamt setzte hingegen eine Haushaltsersparnis für beide Eheleute an und kürzte die geltend gemachten Aufwendungen entsprechend.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Ansicht der Finanzverwaltung. Sind beide Ehegatten krankheitsbedingt in einem Alten- und Pflegeheim untergebracht, ist für jeden der Ehegatten eine Haushaltsersparnis anzusetzen, wenn daneben kein weiterer Haushalt geführt wird. Denn die Eheleute

sind beide durch die Aufgabe des gemeinsamen Haushalts um dessen Fixkosten wie Miete oder Zinsaufwendungen, Grundgebühr für Strom, Wasser etc. sowie Reinigungsaufwand und Verpflegungskosten entlastet. Zudem sei der Ansatz einer Haushaltsersparnis in Höhe der ersparten Verpflegungs- und Unterbringungskosten für jeden Ehegatten zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung geboten. Bei den in den personenbezogenen Alten- und Pflegeheimkosten enthaltenen Aufwendungen für Nahrung, Getränke, übliche Unterkunft und Ähnliches handele es sich um typische Kosten der Lebensführung eines jeden Stpfl., die bereits durch den im Einkommensteuertarif berücksichtigten Grundfreibetrag steuerfrei gestellt sind.

Hinweis:

Die Kürzung um die sog. Haushaltsersparnis erfolgt allerdings dann nicht, wenn der bisherige Haushalt aufrechterhalten bleibt. Dies kommt in der Praxis vor, wenn die Unterbringung in einem Pflegeheim nur für eine gewisse Zeit notwendig ist oder die Dauer der Unterbringung im Pflegeheim noch nicht absehbar ist.

4. Abgrenzung von begünstigten Handwerkerleistungen und haushaltsnahen Dienstleistungen

4 Die Frage der Voraussetzungen für die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen führt nach wie vor zu etlichen Streitfällen. Aktuell liegen zwei Urteile des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vor:

- Mit Urteil vom 13.9.2017 (Aktenzeichen 7 K 7128/17) hat das Finanzgericht entschieden, dass Aufwendungen eines Stpfl. für Alarmüberwachungsleistungen, bei denen ein automatisches Alarmsystem im Haushalt des Stpfl. in Notfällen eine von einem Sicherheitsunternehmen betriebene Notrufzentrale alarmiert, die dann Kontakt zum Stpfl. oder einer von ihm benannten Ersatzperson aufnimmt, nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen begünstigt sind. Die Leistungen würden nicht in dem Haushalt des Stpfl. erbracht.

  Hinweis:

  Abzugrenzen ist der Urteilsfall von Kontrollen, die ein Dienstleister durchführt, der dabei physisch in der Wohnung oder auf dem Grundstück präsent ist. Für Leistungen von Wachdiensten innerhalb des Haushalts erkennt auch die Finanzverwaltung die Steuerermäßigung an.

  Auch hat der Bundesfinanzhof für Aufwendungen für ein mit einer Betreuungspauschale abgegoltenes Notrufsystem, durch das im Rahmen des „Betreuten Wohnens" in einer Seniorenresidenz Hilfeleistung rund um die Uhr sichergestellt wird, die Steuerermäßigung anerkannt. Argumentiert wurde dahingehend, das Notrufsystem stelle die Rufbereitschaft für den Fall sicher, dass der Bewohner sich in seiner Wohnung aufhalte, um dort im Not- und sonstigen Bedarfsfall eine Hilfeleistung zu gewährleisten. Der Leistungserfolg trete damit in der Wohnung des Stpfl. ein.

- Mit Urteil vom 25.10.2017 (Aktenzeichen 3 K 3130/17) hat das Gericht entschieden, dass Erschließungsbeiträge und Straßenausbaubeiträge nicht als Handwerkerleistungen begünstigt seien. Zwar stehe – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – die indirekte Bezahlung von Handwerkern durch die Gemeinde und die Kostenerhebung durch eine öffentlich-rechtliche Umlage der Steuerermäßigung nicht entgegen. Jedoch fehlt der Straße im Gegensatz zur Grundstückszufahrt und zu den Hausanschlüssen an die Ver- und Entsorgungsleitungen die notwendige Haushaltsbezogenheit.

Handlungsempfehlung:

Das erstgenannte Urteil ist noch nicht rechtskräftig und gegen das zweitgenannte Urteil wurde vor dem Bundesfinanzhof die Revision eingelegt, so dass diese Fragen weiterhin offen sind. Gerade im zweitgenannten Fall, also bei Erschließungs- und Straßenausbaubeiträgen sind oftmals hohe Beträge im Spiel. In einschlägigen Fällen sollten die Aufwendungen deshalb zunächst geltend gemacht und ggf. geprüft werden, ob gegen einen ablehnenden Bescheid Einspruch eingelegt und im Hinblick auf das nun unter dem Az. VI R 50/17 beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren ein Ruhen des eigenen Verfahrens beantragt werden kann.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

1. Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten für Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2018

5 Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu bewerten. Dies gilt seit dem 1.1.2014 auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während

einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, wenn der Preis der Mahlzeit 60 € (brutto) nicht übersteigt.

Die **Sachbezugswerte** für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr 2018 gewährt werden, betragen:

- für ein **Mittag- oder Abendessen 3,23 €** (2017: 3,17 €) und
- für ein **Frühstück 1,73 €** (2017: 1,70 €).

Handlungsempfehlung:

Bei Reisekostenabrechnungen bzw. Abrechnungen über Verpflegungsleistungen ab dem 1.1.2018 sind die neuen Sätze zu berücksichtigen.

Hinweis:

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € dürfen nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden, sondern sind mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen. Bei einer solchen Mahlzeit unterstellt die Finanzverwaltung, dass es sich um ein „Belohnungsessen" und nicht um eine „übliche" Beköstigung handelt. Sie sind stets als Arbeitslohn zu erfassen, unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann oder nicht.

Gestellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit eine übliche Mahlzeit, unterbleibt seit 2014 der Ansatz als Arbeitslohn (Sachbezugswert), wenn dem Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten zustehen würde. Ob und in welcher Höhe tatsächlich eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten angesetzt werden kann, ist dabei unbeachtlich.

2. Steuerklassen und Faktorverfahren: Änderungen ab 2018

Die Steuerklasse ist maßgeblich für die Bestimmung des Lohnsteuerabzugs. Mittels dieser wird z.B. festgelegt, ob beim Lohnsteuerabzug der Splittingtarif berücksichtigt wird. Für Ehegatten/Lebenspartner ergeben sich ab 2018 folgende Änderungen: **6**

- Bei Eheschließungen im Laufe des Kalenderjahres wird automatisch die Steuerklassenkombination IV/IV gebildet. Die Ehegatten/Lebenspartner können eine Änderung der automatisch gebildeten Steuerklassenkombination IV/IV, insbesondere die Kombination III/V beantragen. Die Änderung der Steuerklassen wird in diesem Fall – abweichend von den üblichen Fällen des Wechsels der Steuerklassenkombination – mit Wirkung ab dem Tag der Eheschließung bzw. ab dem 1. des Heiratsmonats wirksam. Ein solcher Wechsel gilt zudem nicht als Änderung der Steuerklassen im Sinne eines üblichen Steuerklassenwechsels. Das Recht, einmal jährlich die Steuerklassenkombination zu wechseln, bleibt davon also unberührt.
- Ab 2018 ist ein Wechsel der Steuerklassenkombination III/V in IV/IV auch auf Antrag nur eines Ehegatten/Lebenspartners möglich, so dass folglich für beide die Steuerklasse IV zu Grunde gelegt wird. Durch diese einseitige Antragsmöglichkeit wird sichergestellt, dass die Steuerklassenkombination III/V nur zur Anwendung kommt, wenn und solange beide Ehegatten/Lebenspartner dies wünschen.

Anstelle der Steuerklassenkombinationen III/V oder ergänzend zur Steuerklassenkombination IV/IV können Ehegatten/Lebenspartner das Faktorverfahren wählen. Durch die Steuerklassenkombination IV/IV in Verbindung mit dem vom Finanzamt zu berechnenden und als ELStAM (**El**ektronischen **L**ohn**St**euer**A**bzugs**M**erkmale) zu bildenden Faktor wird erreicht, dass für jeden Ehegatten/Lebenspartner durch Anwendung der Steuerklasse IV der für ihn geltende Grundfreibetrag beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt wird und sich die einzubehaltende Lohnsteuer durch Anwendung des Faktors entsprechend der Wirkung des Splittingverfahrens reduziert. Der Faktor ist ein steuermindernder Multiplikator, der sich bei unterschiedlich hohen Arbeitslöhnen der Ehegatten/Lebenspartner aus der Wirkung des Splittingverfahrens errechnet. Damit wirkt sich der Vorteil aus dem Splittingtarif bereits unterjährig beim Lohnsteuerabzug und nicht erst bei einer späteren Veranlagung zur Einkommensteuer aus.

Hinweis:

Grundsätzlich gilt die (gewählte) Steuerklassenkombination der Ehegatten/Lebenspartner im Folgejahr weiter, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen dafür vorliegen. Allerdings ist die Berücksichtigung eines Faktors noch jährlich neu zu beantragen. Die als ELStAM gespeicherte Steuerklasse kann beim für die Ehegatten/Lebenspartner zuständigen Finanzamt im Laufe des Kalenderjahres 2018 einmal, und zwar spätestens bis zum 30.11.2018, geändert werden. Die Wahl des Faktorverfahrens durch beide Ehegatten/Lebenspartner gilt auch als Steuerklassenwechsel.

In den Fällen, in denen im Laufe des Jahres 2018 ein Ehegatte/Lebenspartner aus dem Dienstverhältnis ausscheidet oder verstirbt, kann beim Finanzamt bis zum 30.11.2018 ein weiteres Mal der Steuerklassenwechsel beantragt werden. Das Gleiche gilt, wenn einer der Ehegatten/Lebenspartner nach vorangegangener Arbeitslosigkeit wieder ein Dienstverhältnis eingeht, nach einer Elternzeit das Dienstverhältnis wieder aufnimmt oder im Laufe des Jahres eine Trennung der Ehegatten/Lebenspartner erfolgt.

3. Firmenwagen: Lohnsteuerliche Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen

7 Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 21.9.2017 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/11/10004-02) mitgeteilt, dass die geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur lohnsteuerlichen Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (Kfz) allgemein anzuwenden ist.

Im Kern hatte der Bundefinanzhof Folgendes entschieden

- Mit Urteilen vom 30.11.2016 (Aktenzeichen VI R 49/14 und VI R 2/15) stellte der Bundesfinanzhof klar, dass ein vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber gezahltes Nutzungsentgelt den vom Arbeitnehmer zu versteuernden Nutzungswert auf der Einnahmenseite mindert und ein den Nutzungswert übersteigender Betrag weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten führt.
- Zudem hat der Bundesfinanzhof seine früher vertretene Rechtsprechung geändert und vertritt nun die Auffassung, dass im Rahmen der privaten Nutzung vom Arbeitnehmer selbst getragene (laufende) individuelle Kfz-Kosten (z.B. Treibstoffkosten) bei der pauschalen Nutzungswertmethode (1 %-Regelung, 0,03 %-Regelung) den Nutzungswert auf der Einnahmenseite mindern. Dies setzt voraus, dass der Arbeitnehmer den geltend gemachten Aufwand im Einzelnen umfassend darlegt und belastbar nachweist.

Die Finanzverwaltung führt hierzu aus, dass bei Zuzahlung des Arbeitnehmers für eine außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz, insbesondere bei Nutzung zu privaten Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Heimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, das **Nutzungsentgelt den Nutzungswert mindert.** Ein **Nutzungsentgelt** in diesem Sinne ist wie folgt auf Grund arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage abzugrenzen als:

- vereinbarter nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z.B. Monatspauschale),
- vereinbarter an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z.B. Kilometerpauschale),
- vom Arbeitnehmer übernommener Leasingrate

und zusätzlich bei der pauschalen Nutzungswertmethode (1 %-Regelung und 0,03 %-Regelung)

- vereinbarte vollständige oder teilweise Übernahme einzelner Kfz-Kosten durch den Arbeitnehmer. Dies gilt auch für einzelne Kfz-Kosten, die zunächst vom Arbeitgeber verauslagt und anschließend dem Arbeitnehmer weiterbelastet werden oder, wenn der Arbeitnehmer zunächst pauschale Abschlagszahlungen leistet, die zu einem späteren Zeitpunkt nach den tatsächlich entstandenen Kfz-Kosten abgerechnet werden.

Letztere, vom Arbeitnehmer selbst getragene Kfz-Kosten sind Kosten, die zu den Gesamtkosten des Kfz gehören wie z.B. Treibstoffkosten, Wartungs- und Reparaturkosten, Kfz-Steuer, Beiträge für Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen, Garagen-/Stellplatzmiete, Aufwendungen für Anwohnerparkberechtigungen, Aufwendungen für die Wagenpflege/-wäsche, Ladestrom. Unberücksichtigt bleiben Kosten, die nicht zu den Kfz-Gesamtkosten gehören, z.B. Fährkosten, Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren (Vignetten, Mautgebühren), Parkgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder.

Werden solche vom Arbeitnehmer selbst getragene Kfz-Kosten bereits beim **Lohnsteuerabzug** berücksichtigt, so ist Folgendes zu beachten:

- Im Lohnsteuerabzugsverfahren ist der Arbeitgeber zur Anrechnung der individuellen Kfz-Kosten des Arbeitnehmers bei der Nutzungswertermittlung verpflichtet, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt.
- Hierzu hat der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber jährlich fahrzeugbezogen schriftlich die Höhe der individuellen Kfz-Kosten und die Gesamtfahrleistung des Kfz im Einzelnen um-

fassend darzulegen und belastbar nachzuweisen. Der Arbeitgeber hat auf Grund dieser Erklärungen und Belege des Arbeitnehmers den Lohnsteuerabzug durchzuführen, sofern der Arbeitnehmer nicht erkennbar unrichtige Angaben macht. Ermittlungspflichten des Arbeitgebers ergeben sich hierdurch nicht. Die Erklärungen und Belege des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber im Original zum Lohnkonto zu nehmen.

- Es wird aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn für den Lohnsteuerabzug zunächst vorläufig fahrzeugbezogen die Erklärung des Vorjahres zu Grunde gelegt wird.

Alternativ können die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kosten auch erst bei dessen **Einkommensteuer-Veranlagung** berücksichtigt werden. Dann muss der Arbeitnehmer die Nutzungsvereinbarung vorlegen und fahrzeugbezogen darlegen, wie der Arbeitgeber den Nutzungswert ermittelt und versteuert hat (z.B. Gehaltsabrechnung, die die Ermittlung und Besteuerung des Nutzungswerts erkennen lässt oder Bescheinigung des Arbeitgebers) sowie schriftlich die Höhe der von ihm selbst getragenen individuellen Kfz-Kosten und die Gesamtfahrleistung des Kfz im Kalenderjahr umfassend darlegen und belastbar nachweisen.

Hinweis:

Der Arbeitnehmer kann selbst getragene Kosten im Rahmen einer Einkommensteuer-Veranlagung ggf. auch für zurückliegende Zeiträume geltend machen, wenn und soweit noch eine Änderungsmöglichkeit nach den verfahrensrechtlichen Regelungen besteht. Allerdings müssen die Kosten nachgewiesen werden.

Bei Anwendung der pauschalen Nutzungswertmethode (1 %-Methode zzgl. 0,03 % für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) ist zu beachten, dass der Nutzungswert auf die tatsächlich entstandenen Kosten begrenzt ist. Dies kann z.B. relevant sein, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sehr groß oder der Firmenwagen im Anlagevermögen vollständig abgeschrieben ist. Zur Anwendung der sog. **Kostendeckelung** sind nachweisbare Gesamtkosten erforderlich. Sinnvoll ist es daher, für die Verbuchung der Fahrzeugkosten ein separates Konto bzw. eine Kostenstelle für das jeweilige Fahrzeug anzulegen.

Hinweis:

Die Kostendeckelung kann auch im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung genutzt werden. Dazu hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Gesamtkosten des Fahrzeugs zur Verfügung zu stellen.

4. Häusliches Arbeitszimmer: Aktualisiertes Schreiben der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 6.10.2017 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2145/07/10002 :019) das bisherige Schreiben aus dem Jahr 2011 zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer grundlegend aktualisiert und an die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung angepasst. 8

Zunächst ist festzuhalten, dass sich die gesetzlichen Rahmenbedingungen im Jahr 2017 nicht geändert haben. Sowohl für Arbeitnehmer als auch für Unternehmer gilt im Grundsatz, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung steuerlich nicht abzugsfähig sind. Hiervon existieren zwei Ausnahmen:

- das Abzugsverbot gilt dann nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1 250 € pro Jahr begrenzt;
- die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Betätigung bildet; in diesem Fall ist unerheblich, ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Herauszuheben sind die folgenden Aspekte:

a) Begriff des häuslichen Arbeitszimmers

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein häusliches Arbeitszimmer ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden ist, vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird. Unschädlich ist dabei eine untergeordnete private Mitbenutzung von bis zu 10 %. 9

In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein als Arbeitszimmer genutzter Raum regelmäßig dann, wenn er zur privaten Wohnung oder zum Wohnhaus des Stpfl. gehört. Dies kann aber auch z.B. einen Kellerraum oder einen Raum unter dem Dach (Mansarde) des Wohnhauses betreffen, in

dem der Stpfl. seine Wohnung hat, wenn die Räumlichkeiten auf Grund der unmittelbaren Nähe mit den privaten Wohnräumen des Stpfl. als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind.

Hinweis:

Insoweit ist stets der Einzelfall zu prüfen. Bei einem im Keller oder Dachgeschoss eines Mehrfamilienhauses befindlichen Raum, der nicht zur Privatwohnung des Stpfl. gehört, sondern zusätzlich angemietet wurde, kann es sich um ein außerhäusliches Arbeitszimmer handeln. Maßgebend ist, ob eine innere häusliche Verbindung des Arbeitszimmers mit der privaten Lebenssphäre des Stpfl. besteht.

Aufwendungen für einen in die häusliche Sphäre eingebundenen Raum, der mit einem nicht unerheblichen Teil seiner Fläche auch privat genutzt wird (sog. „Arbeitsecke"), können nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

Hinweis:

Aufwendungen für Räume wie Küche, Bad und Flur, die in die häusliche Sphäre eingebunden sind und zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt werden, können auch dann nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn ein berücksichtigungsfähiges häusliches Arbeitszimmer existiert und damit diese Räume auch beruflich bzw. betrieblich mitgenutzt werden.

Nicht unter die Abzugsbeschränkung fallen Räume, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprechen (z.B. Betriebsräume, Lagerräume, Ausstellungsräume), selbst wenn diese ihrer Lage nach mit dem Wohnraum des Stpfl. verbunden und so in dessen häusliche Sphäre eingebunden sind. Auch ist insoweit eine untergeordnete private Mitbenutzung unschädlich. Hierzu nennt die Finanzverwaltung folgende Beispielsfälle:

- Eine Arzt-, Steuerberater- oder Anwaltspraxis grenzt an das Einfamilienhaus an oder befindet sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung, wenn diese Räumlichkeiten für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet und z.B. bei häuslichen Arztpraxen für Patientenbesuche und -untersuchungen eingerichtet sind.
- In einem Geschäftshaus befinden sich neben der Wohnung des Bäckermeisters die Backstube, der Verkaufsraum, ein Aufenthaltsraum für das Verkaufspersonal und das Büro, in dem die Buchhaltungsarbeiten durchgeführt werden. Das Büro ist in diesem Fall auf Grund der Nähe zu den übrigen Betriebsräumen nicht als häusliches Arbeitszimmer zu werten.
- Im Keller ist ein Arbeitsraum belegen, der – anders als z.B. ein Archiv – keine (Teil-)Funktionen erfüllt, die typischerweise einem häuslichen Arbeitszimmer zukommen, z.B. Lager für Waren und Werbematerialien.

b) Betroffene Aufwendungen

10 Zu den von dem Abzugsverbot bzw. der Abzugsbeschränkung für ein häusliches Arbeitszimmer betroffenen Aufwendungen gehören insbesondere solche für die Ausstattung des Zimmers, wie z.B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen, sowie die anteiligen Aufwendungen für:

- Miete bzw. Gebäudeabschreibung bei einer im Eigentum des Stpfl. befindlichen Immobilie,
- Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind,
- Wasser- und Energiekosten,
- Reinigungskosten,
- Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen,
- Renovierungskosten.

Hinweis:

Die auf ein häusliches Arbeitszimmer anteilig entfallenden Aufwendungen sind grundsätzlich nach dem Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zu der nach §§ 42 bis 44 der Zweiten Berechnungsverordnung (II. BV) oder nach der Wohnflächenverordnung berechneten Wohnfläche der Wohnung (einschließlich des Arbeitszimmers) zu ermitteln.

Abgrenzend ist zu beachten:

- Luxusgegenstände wie z.B. Kunstgegenstände, die vorrangig der Ausschmückung des Arbeitszimmers dienen, gehören zu den nicht abziehbaren Aufwendungen der privaten Lebensführung und sind daher grundsätzlich vom Abzug ausgeschlossen.
- Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind dagegen die Aufwendungen für Arbeitsmittel.

c) Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung

Die Kosten des häuslichen Arbeitszimmers sind in voller Höhe abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn in dem Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vorgenommen und Leistungen erbracht werden, die für die konkret ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit wesentlich und prägend sind. Der Tätigkeitsmittelpunkt bestimmt sich nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt lediglich eine indizielle Bedeutung zu. Das zeitliche Überwiegen der außerhäuslichen Tätigkeit schließt einen unbeschränkten Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer daher nicht von vornherein aus. 11

d) Höchstbetrag von 1 250 €

Sofern das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt bildet, jedoch für die im Arbeitszimmer verrichteten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kommt ein Abzug bis zu 1 250 € in Betracht. Anderer Arbeitsplatz ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet und so beschaffen ist, dass der Stpfl. auf das häusliche Arbeitszimmer nicht angewiesen ist. 12

Hinweis:

Vor diesem Hintergrund ist der konkrete Einzelfall zu betrachten. Mittlerweile liegen zu etlichen Berufsgruppen finanzgerichtliche Entscheidungen zur Einstufung vor, welche einen wichtigen Anhaltspunkt für die Beurteilung im Einzelfall geben können.

Bei dem Betrag von 1 250 € handelt es sich nicht um einen Pauschbetrag. Es handelt sich vielmehr um einen personenbezogenen Höchstbetrag. Dies ist in folgenden Fällen von Bedeutung:

- **Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte**: Übt ein Stpfl. mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus und bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, so sind die Aufwendungen für das Arbeitszimmer entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. Liegt dabei der Mittelpunkt einzelner Tätigkeiten außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, ist der Abzug der anteiligen Aufwendungen auch für diese Tätigkeiten möglich.

  Liegt dagegen der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung nicht im häuslichen Arbeitszimmer, steht für einzelne Tätigkeiten jedoch kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, können die Aufwendungen bis zur Höhe von 1 250 € abgezogen werden. Dabei sind die Aufwendungen für das Arbeitszimmer entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. Soweit der Kostenabzug für eine oder mehrere Tätigkeiten möglich ist, kann der Stpfl. diese anteilig insgesamt bis zum Höchstbetrag abziehen. Eine Vervielfachung des Höchstbetrags entsprechend der Anzahl der darin ausgeübten Tätigkeiten ist ausgeschlossen.

  Beispiel:

  Ein Angestellter nutzt sein Arbeitszimmer zu 40 % für seine nichtselbständige Tätigkeit und zu 60 % für eine unternehmerische Nebentätigkeit. Nur für die Nebentätigkeit steht ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. An Aufwendungen sind für das Arbeitszimmer insgesamt 2 500 € entstanden. Diese sind nach dem Nutzungsverhältnis aufzuteilen. Auf die nichtselbständige Tätigkeit entfallen 40 % von 2 500 € = 1 000 €, die nicht abgezogen werden können, da für diese Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Auf die Nebentätigkeit entfallen 60 % von 2 500 € = 1 500 €, die bis zu 1 250 € als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

  Hinweis:

  In diesen Fällen muss die zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers für die verschiedenen Tätigkeiten glaubhaft gemacht werden. Ratsam ist, für einen repräsentativen Zeitraum Aufzeichnungen zu führen.

- **Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Stpfl.**: Die Abzugsbeschränkung ist personenbezogen anzuwenden. Daher kann jeder Nutzende die Aufwendungen, die er selbst getragen hat, entweder unbegrenzt, bis zum Höchstbetrag von 1 250 € oder gar nicht abziehen. Nutzen mehrere Personen, wie z.B. Ehegatten, ein Arbeitszimmer gemeinsam, sind die Voraussetzungen für den Abzug der Kosten bezogen auf die einzelne steuerpflichtige Person zu prüfen.

  Hinweis:

  Nutzen Miteigentümer das Arbeitszimmer gemeinsam zur Erzielung von Einkünften, kann jeder die seinem Anteil entsprechenden und von ihm getragenen Aufwendungen (z.B. Absetzung für Abnutzung, Schuldzinsen) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen. Dasselbe gilt für Mietzahlungen für eine durch Ehegatten oder Lebenspartner gemeinsam gemietete Wohnung.

- **Nicht ganzjährige Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers**: Der Höchstbetrag von 1 250 € ist auch bei nicht ganzjähriger Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers in voller Höhe, also nicht zeitanteilig, zum Abzug zuzulassen.

- Wird das Arbeitszimmer für eine spätere Nutzung vorbereitet, bei der die Abzugsvoraussetzungen vorliegen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen entsprechend zu berücksichtigen. Insoweit liegen dann vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben vor.

- **Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers in Zeiten der Nichtbeschäftigung**: Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können in Zeiten der Nichtbeschäftigung (z.B. Erwerbslosigkeit, Mutterschutz, Elternzeit) als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit dem Stpfl. der Abzug der Aufwendungen auch unter den zu erwartenden Umständen der späteren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zustehen würde.

  Hinweis:

  Gerade in diesen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation der beabsichtigten zukünftigen Berufstätigkeit angezeigt.

Bei Unternehmern ist grundsätzlich zwingende Voraussetzung für einen Betriebsausgabenabzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, dass diese bei der Gewinnermittlung getrennt von den übrigen Aufwendungen aufgezeichnet werden. D.h. die Kosten müssen auf einem gesonderten Konto bzw. bei einer Einnahmen-Überschussrechnung z.B. in einer gesonderten Spalte separat gebucht bzw. aufgezeichnet werden.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung akzeptiert insoweit aus Vereinfachungsgründen, dass die auf das Arbeitszimmer anteilig entfallenden Finanzierungskosten im Wege der Schätzung ermittelt werden und nach Ablauf des Wirtschafts- oder Kalenderjahres eine Aufzeichnung auf Grund der Jahresabrechnung des Kreditinstituts erfolgt. Entsprechendes gilt für verbrauchsabhängige Kosten wie z.B. Wasser- und Energiekosten. Auch ist es ausreichend, Abschreibungsbeträge einmal jährlich – zeitnah nach Ablauf des Kalender- oder Wirtschaftsjahres – aufzuzeichnen.

5. Lohnsteuerliche Vereinfachungen und Begünstigungen bei Aufladung von Elektrofahrrädern und -autos im Betrieb des Arbeitgebers

13 Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr wurden auch steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Elektromobilität eingeführt. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 26.10.2017 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/14/10002-06) hierzu ergänzend Stellung genommen:

- Aus Billigkeitsgründen gehören vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen von **Elektrofahrrädern**, die verkehrsrechtlich nicht als Kfz einzuordnen sind (u.a. keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht), im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens nicht zum Arbeitslohn und unterliegen damit nicht der Lohnsteuer.

  Hinweis:

  Gesetzlich ist geregelt, dass die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung steuerfrei sind. Die Befreiung betraf bisher lediglich das Aufladen von E-Bikes, die als Kfz einzuordnen sind.

- Für die Abgrenzung steuerfreien Auslagenersatzes und zur Anrechnung von selbst getragenen individuellen Kosten des Arbeitnehmers für Ladestrom auf den Nutzungswert können für die vom Arbeitnehmer selbst getragenen individuellen Kosten für das elektrische Aufladen von Dienst-Pkw typisierend folgende Monatspauschalen zu Grunde gelegt werden: Im Falle zusätzlicher Lademöglichkeiten beim Arbeitgeber 20 € für Elektrofahrzeuge und 10 € für Hybridelektrofahrzeuge und ohne Lademöglichkeit beim Arbeitgeber 50 € für Elektrofahrzeuge und 25 € für Hybridelektrofahrzeuge.

  Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die zur privaten Nutzung zeitweise überlassene betriebliche Ladevorrichtung für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge steuerfrei sind, nicht hingegen der von dieser betrieblichen Ladevorrichtung für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge bezogene Ladestrom. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um einen Stromanschluss des Arbeitgebers handelt, oder ob der

Arbeitgeber die Stromkosten des Arbeitnehmers bezuschusst. Bei privaten Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen des Arbeitnehmers stellt die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Bei betrieblichen Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassen werden (sog. Dienstwagen), stellt die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten einen steuerfreien Auslagenersatz dar.

Für Unternehmer und Freiberufler

1. Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, so dass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten: 14

- Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
- Bei **gemischten Betrieben** (Fleischerei/Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben v. 13.12.2017 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1547/13/10001-05, DOK 2017/1027262) die für das Jahr **2018** geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die folgenden Werte für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen:

Gewerbezweig	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 173 €	391 €	1 564 €
Fleischerei	858 €	833 €	1 691 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 085 €	1 047 €	2 132 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 627 €	1 703 €	3 330 €
Getränkeeinzelhandel	101 €	291 €	392€
Café und Konditorei	1 136 €	618 €	1 754 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	568 €	76 €	644 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 098 €	656 €	1 754 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	265 €	228 €	493 €

Handlungsempfehlung:

Teilweise sind die Werte gegenüber 2017 deutlich gestiegen. Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen angesetzt. Ab Januar 2018 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und ggf. der Buchungsbetrag den Änderungen anzupassen.

2. Vorsteuerabzug: Anforderungen an die Anschrift des leistenden Unternehmers

Nach Auffassung der Finanzverwaltung und des Bundesfinanzhofs berechtigt nur eine Rechnung zum Vorsteuerabzug, die eine vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers enthält. Unter 15

dieser Anschrift müsse der Unternehmer wirtschaftliche Aktivitäten entfalten, eine Briefkastenanschrift reiche nicht. Diese Auffassung war allerdings umstritten und wurde nun vom Europäischen Gerichtshof dahingehend entschieden, dass es nicht erforderlich ist, dass unter der in der Rechnung angegebenen Anschrift wirtschaftliche Aktivitäten ausgeübt werden.

Insoweit lagen dem Europäischen Gerichtshof zwei Verfahren vor:

- In der **Rechtssache Geissel** erwarb eine GmbH von einer anderen GmbH Kraftfahrzeuge. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen, weil es sich bei der leistenden GmbH um eine „Scheinfirma" handele, die unter ihrer Rechnungsanschrift keinen Sitz gehabt habe. Das Finanzgericht Düsseldorf bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Zwar habe sich der statuarische Sitz unter der in den Rechnungen angegebenen Adresse befunden, dies sei aber ein Briefkastensitz gewesen. Der leistende Unternehmer sei dort nur postalisch erreichbar gewesen, habe unter dieser Anschrift jedoch keine geschäftliche Tätigkeit ausgeübt. Im Revisionsverfahren hat der Bundesfinanzhof dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, welche Anforderungen an die Anschrift zu stellen sind, damit eine Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt.

- In der **Rechtssache Butin** versagte das Finanzamt ebenfalls den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass die in den Rechnungen ausgewiesene Anschrift unrichtig sei, da sie nur als „Briefkastenadresse" diene. Das Finanzgericht Köln gab der Klage unter Ablehnung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs statt. Seiner Auffassung nach reiche eine Anschrift aus, unter der der leistende Unternehmer postalisch erreichbar ist. Auf die Revision des Finanzamts hin legte der Bundesfinanzhof diese Rechtsfrage ebenfalls dem Europäischen Gerichtshof vor.

Der Europäische Gerichtshof bestätigt nun mit Urteil vom 15.11.2017 (Rechtssache C-374/16, Geissel und C-375/16, Butin) ausdrücklich die Auffassung des Finanzgerichts Köln. Der Begriff „Anschrift" werde allgemein weit verstanden. Er umfasse jede Art von Anschrift, einschließlich einer Briefkastenanschrift, sofern die Person unter dieser Anschrift erreichbar ist. Die Mitgliedstaaten dürfen an die Ordnungsmäßigkeit einer Rechnung keine strengeren Anforderungen stellen als diejenigen, die sich aus dem Unionsrecht ergeben. Die Angaben, die eine Rechnung enthalten muss, sollen es den Steuerverwaltungen ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und ggf. das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren. Daneben dient die Angabe der Anschrift des Rechnungsausstellers in Verbindung mit seinem Namen und der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer dazu, eine Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und einem konkreten Wirtschaftsteilnehmer, dem Rechnungsaussteller, herzustellen. Die Identifizierung des Rechnungsausstellers ermöglicht eine Prüfung, ob der für einen Vorsteuerabzug in Betracht kommende Betrag auf Seiten des leistenden Unternehmers steuerlich erfasst und entrichtet wurde. Hierfür ist nach der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs eine Anschrift, unter der wirtschaftliche Aktivitäten ausgeübt werden, nicht erforderlich. Dies gelte insbesondere dann, wenn die Tätigkeiten auf entmaterialisierte Weise unter Verwendung neuer Informationstechnologien ausgeübt werden.

Hinweis:

Damit wird die bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach an die formalen Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Rechnung keine überspannten Anforderungen zu stellen sind. Entscheidend ist, dass aus den Rechnungsangaben der leistende Unternehmer identifiziert und ein Bezug zu einem konkreten Leistungsaustausch hergestellt werden kann und der Unternehmer unter der Anschrift postalisch erreichbar ist. Dennoch sollten gerade bei neu aufgenommenen Geschäftsbeziehungen die Angaben in Eingangsrechnungen sehr sorgfältig geprüft werden.

3. Unverzinsliche Darlehen eines nahen Angehörigen für den Betrieb des Darlehensnehmers

16 Im nun vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall hatte die Ehefrau ihrem Mann für dessen Gewerbebetrieb und für dessen Land- und Forstwirtschaft Mittel in Höhe von insgesamt 722 000 € darlehensweise zur Verfügung gestellt. Die Darlehenshingabe erfolgte Anfang 2006. Schriftliche Darlehensverträge wurden erst im Jahr 2008 erstellt, aber bereits bei Hingabe der Beträge am 2.1.2006 hatten nach den Ermittlungen Darlehensvereinbarungen bestanden. Die Mittelhingabe an den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb wurde zunächst als Einlage gebucht, was dann allerdings im Folgejahr korrigiert wurde, so dass die gewährten Beträge in Höhe des Nennbetrags als Darlehensschuld passiviert wurden. Die Darlehenshingabe erfolgte ungesichert, für einen Zeitraum von zehn Jahren und unverzinslich.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die Darlehensvereinbarungen steuerlich anzuerkennen seien. Der steuerlichen Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen (Fremdvergleich) steht eine fehlende Vereinbarung über die Verzinsung nicht grundsätzlich entgegen. Gleiches gilt, wenn die Modalitäten der Darlehensgewährung erst nach Auszahlung schriftlich fixiert und keine Sicherheiten vereinbart werden. Wegen der Unverzinslichkeit seien die Darlehen aber auf Grund der gesetzlichen Vorgaben in den Bilanzen des Ehemanns mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen, so dass sich im Jahr 2006 hohe Abzinsungserträge ergaben.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 13.7.2017 (Aktenzeichen VI R 62/15) diese Sichtweise. Er stellt folgende Aspekte heraus:

- In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob insoweit beim Ehemann betriebliche Verbindlichkeiten vorliegen und ob die Angehörigendarlehen steuerlich anzuerkennen sind.
- Eine betriebliche Verbindlichkeit liegt dann vor, wenn die Darlehensmittel für betriebliche Zwecke verwendet werden. Auf die Person des Gläubigers oder seine Beweggründe kommt es nicht an, so dass auch bei einem Gefälligkeitsdarlehen unter Verwandten allein der vom Darlehensnehmer mit der Darlehensaufnahme verfolgte Zweck entscheidend ist.
- Darlehen, die einem Betriebsinhaber von einem Angehörigen gewährt werden, sind allerdings nicht dem Betriebsvermögen, sondern dem Privatvermögen des Betriebsinhabers zuzuordnen, wenn sie zwar zivilrechtlich, aber unter Heranziehung des Fremdvergleichs steuerrechtlich nicht anzuerkennen sind. Daraus folgt nicht nur, dass Zinsen hierfür nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, sondern auch, dass die Darlehensvaluta selbst dem Privatvermögen des Betriebsinhabers zuzuordnen ist. Wenn und soweit der Darlehensbetrag dem betrieblichen Konto gutgeschrieben wird, ist dieser in der Bilanz daher zwingend als Einlage zu erfassen.
- Maßgebend für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen durch die Einkunftserzielung veranlasst oder aber durch private Zuwendungs- oder Unterhaltsüberlegungen motiviert sind, ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Zwar ist Voraussetzung, dass die vertraglichen Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart sowie entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Jedoch schließt nicht jede Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. Von wesentlicher Bedeutung ist, ob die Vertragschancen und -risiken in fremdüblicher Weise verteilt sind. Ferner ist von Belang, ob es sich um ein Rechtsgeschäft unter volljährigen, voneinander wirtschaftlich unabhängigen Angehörigen oder um eine Vereinbarung etwa zwischen Eltern und minderjährigen Kindern handelt.
- Gesetzlich ist ausdrücklich bestimmt, dass in der steuerlichen Gewinnermittlung Verbindlichkeiten mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sind. Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.
- Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass dieses Abzinsungsgebot auch für Angehörigendarlehen gilt. Weder lässt sich dem Gesetzeswortlaut eine Einschränkung im Hinblick auf Angehörigendarlehen entnehmen noch verlangt der Zweck der Vorschrift eine Sonderbehandlung solcher Darlehen. Daher war auch im Urteilsfall eine Abzinsung angezeigt.

Hinweis:

Auf Grund der Anforderung, dass Angehörigendarlehen einem Fremdvergleich standhalten müssen, sollten in der Praxis stets die wesentlichen Pflichten beider Parteien schriftlich festgehalten und wie unter fremden Dritten vereinbart werden.

Weiterhin sollten unverzinsliche Darlehen wegen der Abzinsungsproblematik vermieden werden. Die Abzinsung führt in der ersten Bilanz nach der Darlehensgewährung zu hohen Abzinsungserträgen, welche sich erst im Zeitablauf wieder ausgleichen. Eine Abzinsung kann vermieden werden durch Vereinbarung einer geringen Verzinsung von z.B. 0,5 % oder 1 %.

Für Personengesellschaften

Gewerbliche Prägung einer „Einheits-GmbH & Co. KG“

Die sog. gewerbliche Prägung einer GmbH & Co. KG – vereinfacht ausgedrückt – die gesetzliche Regelung, wonach die vermögensverwaltende Tätigkeit einer Personengesellschaft, bei der keine natürliche Person unbeschränkt für die Schulden der Gesellschaft haftet, sondern eine Kom- 17

plementär-GmbH und nur diese oder Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind, als gewerbliche Einkünfte eingestuft werden, kann in der Praxis vielfach sinnvoll eingesetzt werden. Insbesondere wird durch eine solche Gestaltung die steuerliche Verhaftung der stillen Reserven gesichert. Typischerweise wird in diesen Fällen eine klassische GmbH & Co. KG eingesetzt, bei der die Komplementärstellung von einer GmbH eingenommen wird. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht ist insofern aber auch der Einsatz einer „Einheits-GmbH & Co. KG" von Vorteil. Bei dieser Konstruktion hält die Personengesellschaft selbst alle Anteile an der Komplementär-GmbH. Dies vereinfacht vor allem Übertragungsvorgänge auf Seiten der Kommanditisten.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 13.7.2017 (Aktenzeichen IV R 42/14) entschieden, dass der gewerblichen Prägung einer „Einheits-GmbH & Co. KG" nicht entgegensteht, dass der im Grundsatz allein geschäftsführungsbefugten Komplementärin im Gesellschaftsvertrag der KG die Geschäftsführungsbefugnis betreffend die Ausübung der Gesellschafterrechte aus oder an den von der KG gehaltenen Geschäftsanteilen an der Komplementär-GmbH entzogen und diese auf die Kommanditisten übertragen wird. Dazu führt der erkennende Senat aus, dass bei einer Einheits-GmbH & Co. KG gesellschaftsrechtliche Regelungen möglich sein müssen, die eine Interessenkollision bei der Willensbildung der Komplementär-GmbH vermeiden. Zudem stehe die „Einheits-GmbH & Co. KG" als besondere Erscheinungsform einer KG der sog. beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG sehr nahe. Auch bei einer solchen beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG seien die Kommanditisten zwar Gesellschafter der Komplementär-GmbH, nicht aber organschaftliche Geschäftsführer der KG.

Hinweis:

Eine gewerbliche Prägung kann z.B. in Betriebsaufspaltungsfällen sinnvoll eingesetzt werden, um die Steuerverhaftung der stillen Reserven dauerhaft und unabhängig von den fragilen Voraussetzungen der steuerlichen Betriebsaufspaltung zu sichern. Soweit die gewerbliche Prägung nicht gewünscht ist, kann dieses aber auch leicht dadurch vermieden werden, dass z.B. ein Kommanditist als Geschäftsführer berufen wird. In einschlägigen Fällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden, um die für den jeweiligen Fall günstigste Gestaltung zu finden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

1. Vergleichszahlungen auf Grund der Kündigung eines Bausparvertrags durch die Bausparkasse

18 In der derzeitigen Niedrigzinsphase kann es dazu kommen, dass Bausparverträge, deren Zuteilungsreife bereits eingetreten ist, von den Stpfl. als günstige Kapitalanlage genutzt werden, da ein vergleichsweise hoher Guthabenzins gezahlt wird. Die Bausparkassen versuchen vermehrt, sich dieser Verträge durch Kündigung zu entledigen. Kommt es durch die Kündigung zu einer Vergleichszahlung, die zusätzlich zum Bausparguthaben und den bis zum Zeitpunkt der Vertragsbeendigung entstandenen Zinsen gezahlt wird, so ist deren steuerliche Behandlung zu prüfen.

Die Oberfinanzdirektion NRW teilte mit Kurzinformation vom 20.11.2017 mit, dass sich die obersten Finanzbehörden der Länder darüber verständigt haben, dass diese Zahlungen von Bausparkassen, die auf Grund von vertragsbeendenden gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen für den Zeitraum ab der Beendigung des Bausparvertrags gezahlt werden, widerlegbar als Zahlungen für entgehende Zinsen zu behandeln sind. Die Bausparkassen sind zum Einbehalt von Zinsabschlagsteuer verpflichtet. Ist ein Steuerabzug nicht erfolgt, sind die Erträge zwingend in der Steuererklärung anzugeben.

Hinweis:

Stpfl. müssen also prüfen, ob die Bausparkasse Zinsabschlagsteuer einbehalten hat.

2. Insolvenzbedingter Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

19 Mit Einführung der Abgeltungsteuer erfolgte eine grundlegende Neuausrichtung der Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen. Insbesondere werden seither nicht nur laufende Erträge, wie z.B. Zinsen und Dividenden, besteuert, sondern auch Wertsteigerungen der Vermögenssubstanz, insbesondere bei Aktien. Insofern stellt sich aber auch die Frage der Erfassung von Wertverlus-

ten, die der Stpfl. erleidet. Strittig ist insofern, ob auch Verluste aus privaten Darlehensforderungen steuerlich zu berücksichtigen sind.

Im Urteilsfall gewährte der Stpfl. einem Dritten in 2010 ein verzinsliches Darlehen. Seit August 2011 erfolgten keine Rückzahlungen mehr. Über das Vermögen des Darlehensnehmers wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Stpfl. meldete die noch offene Darlehensforderung zur Insolvenztabelle an und machte den Ausfall der Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Dem folgten Finanzamt und Finanzgericht nicht.

Die Revision hiergegen hatte Erfolg. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.10.2017 (Aktenzeichen VIII R 13/15) soll mit der Einführung der Abgeltungsteuer seit 2009 eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden. Damit wurde die traditionelle Trennung von Vermögens- und Ertragsebene für Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgegeben. In der Folge dieses Paradigmenwechsels führt der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust. Insoweit ist nun eine Rückzahlung der Kapitalforderung, die unter dem Nennwert des hingegebenen Darlehens bleibt, dem Verlust bei der Veräußerung der Forderung gleichzustellen.

Wie die Veräußerung ist auch die Rückzahlung ein Tatbestand der Endbesteuerung. Dies bedeutet aber auch, dass ein steuerbarer Verlust auf Grund eines Forderungsausfalls erst dann vorliegt, wenn endgültig feststeht, dass (über bereits gezahlte Beträge hinaus) keine (weiteren) Rückzahlungen (mehr) erfolgen werden. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht hierfür in der Regel nicht aus. Etwas anderes gilt, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird oder aus anderen Gründen feststeht, dass keine Rückzahlung mehr zu erwarten ist. Insoweit muss im Entscheidungsfall das Finanzgericht noch Feststellungen treffen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof weist ausdrücklich darauf hin, dass nicht zu entscheiden war, inwieweit diese Grundsätze auch für einen Forderungsverzicht oder etwa den Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft gelten. Dies vor dem Hintergrund, dass kürzlich entschieden wurde, dass in diesen Fällen nach aktuellen gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen keine nachträglichen Anschaffungskosten auf die Anteile an der Kapitalgesellschaft vorliegen. Das Gericht führt insoweit aber aus, dass auch in diesem Bereich die mit der Abgeltungsteuer eingeführte Quellenbesteuerung die traditionelle Beurteilung von Verlusten beeinflussen dürfte. Insoweit wird ein wichtiger Hinweis gegeben, wie noch anstehende Entscheidungen ausfallen dürften.

Für Hauseigentümer

Besonderheiten bei Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb der Immobilie

Fallen bei einem Vermietungsobjekt Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen an, so ist die Grenze für den sog. **anschaffungsnahen Aufwand** zu beachten. Vereinfacht ausgedrückt sind Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen immer dann als Herstellungskosten einzustufen und können mithin nur über die Abschreibung (bei Wohngebäuden regelmäßig also über einen Zeitraum von 50 Jahren) zeitlich verteilt geltend gemacht werden, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes anfallen und ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. **20**

Hinweis:

In zeitlicher Hinsicht beginnt diese Frist mit dem Tag der Anschaffung des Gebäudes und endet drei Jahre später, ist also nicht an das Kalenderjahr gebunden. Die Berechnung erfolgt auf den Tag genau.

Der Bundesfinanzhof hatte in drei grundlegenden Urteilen v. 14.6.2016 (Aktenzeichen IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15) zur Abgrenzung des steuerlichen Begriffs der anschaffungsnahen Herstellungskosten eine weite Auslegung bestätigt. Auch Schönheitsreparaturen (z.B. Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, Streichen von Fußböden, Heizkörper, Innen- und Außentüren sowie Fenster) und Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft sowie Aufwendungen für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung zählen zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten. Dies gilt auch dann, wenn sie nicht in einem engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen angefallen sind.

Nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten gehören Erhaltungsaufwendungen, die üblicherweise jährlich anfallen, wie z.B. Heizungswartung, Aufzugswartung oder Ablesekosten.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.10.2017 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2171-c/09/10004 :006) mitgeteilt, dass diese Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden ist. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn auf Antrag des Stpfl. abweichend hiervon die bisherige Rechtsprechung zur Behandlung der Schönheitsreparaturen im Zusammenhang mit anschaffungsnahen Herstellungskosten auf Sachverhalte weiter angewendet wird, bei denen der Kaufvertrag bzw. ein ihm gleichstehender Rechtsakt vor dem 1.1.2017 abgeschlossen wurde.

Mit Urteil vom 9.5.2017 (Aktenzeichen IX R 6/16) hat der Bundesfinanzhof aber einschränkend entschieden, dass Aufwendungen zur Beseitigung eines Substanzschadens, der nach Anschaffung einer vermieteten Immobilie durch das schuldhafte Handeln des Mieters verursacht worden ist, als Werbungskosten sofort abziehbar sein können. In diesen Fällen handelt es sich nicht um sog. „anschaffungsnahe Herstellungskosten".

Im Urteilsfall hatte der Stpfl. eine zum Zeitpunkt des Erwerbs nachweislich in einem betriebsbereiten und mangelfreien Zustand befindliche Eigentumswohnung erworben. Im Jahr nach dem Erwerb hatte eine Mieterin umfangreiche Schäden verursacht, wie eingeschlagene Scheiben an Türen, Schimmelbefall an Wänden und zerstörte Bodenfliesen. Darüber hinaus hatte die Mieterin einen Rohrbruch im Badezimmer nicht gemeldet; dadurch war es zu Folgeschäden gekommen. Der Bundesfinanzhof hat die insoweit erforderlichen Kosten nicht als anschaffungsnahe Herstellungskosten eingestuft. Denn Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung eines Schadens, der im Zeitpunkt der Anschaffung nicht vorhanden und auch nicht in dem oben genannten Sinne „angelegt" war, sondern nachweislich erst zu einem späteren Zeitpunkt durch das schuldhafte Handeln des Mieters am Gebäude verursacht worden ist, sind nicht den anschaffungsnahen Herstellungskosten zuzuordnen. Solche Aufwendungen können als sog. „Erhaltungsaufwand" und damit als Werbungskosten sofort abgezogen werden.

Hinweis:

Auf Grund der Regelung zum anschaffungsnahen Aufwand sind innerhalb der letzten drei Jahre angeschaffte Objekte besonders zu betrachten. Im Einzelnen ist die Abgrenzung der relevanten Aufwendungen, die als anschaffungsnahe Aufwendungen eingestuft werden, schwierig. Daher ist anzuraten, in diesen Fällen stets vor der Tätigung der Aufwendungen steuerlichen Rat einzuholen. Als Gestaltungsmaßnahme dürfte nur ein zeitliches Zurückstellen von Maßnahmen bis zum Verstreichen des Dreijahreszeitraums die nachteilige Einstufung als anschaffungsnahe Herstellungskosten vermeiden helfen.

Gerade die angesprochenen Urteile verdeutlichen, dass eine sorgfältige Dokumentation von durchgeführten Erhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen erforderlich ist.

Mit freundlichen Grüßen

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 1/2018

Kassen-Nachschau ab 2018 und Hinweise zu den Anforderungen an die Kassenführung

Übersicht Tz.

1. Änderungen durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen 1
2. Kassen-Nachschau 2-6
   a) Anlässe der Kassen-Nachschau 2
   b) Gegenstand der Kassen-Nachschau 3
   c) Durchführung der Kassen-Nachschau 4
   d) Pflichten des Unternehmers 5
   e) Folgen der Kassen-Nachschau 6
3. Anforderungen an die Kassenführung 7-10
   a) Kassensysteme 7
   b) Anforderungen an elektronische Kassensysteme 8
   c) Ab 2020: Zertifizierte Sicherheitseinrichtung 9
   d) Ab 2020: Verpflichtung zur obligatorischen Belegausgabe 10

1. Änderungen durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

1 Die Finanzverwaltung musste feststellen, dass Kassensysteme in etlichen Fällen manipuliert wurden und dadurch ein erheblicher Steuerschaden entstanden ist. Daher steht die Kassenführung bei bargeldintensiven Betrieben, wie z.B. im Einzelhandel oder in der Gastronomie stets im Blickpunkt der Finanzverwaltung. 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 mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung vor Manipulationen geschützt werden müssen. Dies wird begleitet durch weitere Maßnahmen, welche zeitlich gestaffelt anzuwenden sind. Im Überblick stellen sich die Schutzmaßnahmen der Finanzverwaltung und deren zeitliche Anwendung wie folgt dar:

1. **Ab 1.1.2018**:
   Kassen-Nachschau als unangekündigte Vor-Ort-Prüfung des Kassensystems durch die Finanzverwaltung
2. **Ab 1.1.2020 (mit Übergangsregelung)**:
   zwingender Einsatz einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung in elektronischen Registrierkassen.
3. **Ab 1.1.2020**:
   Belegausgabepflicht bei Bargeschäften.

Im Folgenden informieren wir schwerpunktmäßig über die Kassen-Nachschau, mit der nun ab 2018 gerechnet werden muss. Im Vordergrund steht die Vorbereitung auf eine solche Kassen-Nachschau. Dabei gehen wir auch auf die Anforderungen an Kassensysteme insgesamt ein, weil dies letztlich Gegenstand der Kassen-Nachschau ist.

2. Kassen-Nachschau

a) Anlässe der Kassen-Nachschau

Die Finanzverwaltung hat ab 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. Dieses neue Prüfinstrument ist den bereits bestehenden Möglichkeiten der Umsatzsteuer- und Lohnsteuer-Nachschauen nachgebildet, die auch auf bestimmte Bereiche begrenzte Prüfungen darstellen. Auf eine mögliche Kassen-Nachschau müssen sich betroffene Betriebe vorbereiten. Bislang hat sich die Finanzverwaltung noch nicht dazu geäußert, wie eine solche Kassen-Nachschau abläuft. Daher können betroffene Stpfl. ihre Informationen aktuell nur auf den Gesetzestext und die Gesetzesmaterialien stützen. 2

Die Kassen-Nachschau ist nach den gesetzlichen Vorgaben nicht auf bestimmte Betriebe beschränkt. Prinzipiell kann diese also bei allen Betrieben durchgeführt werden, die eine Kasse führen. Im Fokus der Finanzverwaltung werden **bargeldintensive Branchen** wie Apotheken, Bäckereien, Einzelhandel, Friseure oder Gastronomie – Letztere umfassen auch Restaurants, Imbissbuden und Eisdielen – stehen. Das sind insbesondere diejenigen Branchen, die in der Vergangenheit vielfach durch Manipulationen von Kassenaufzeichnungen aufgefallen sind.

Weitere Anlässe für eine Kassen-Nachschau können aber auch sein

- Auffälligkeiten beim internen Betriebsvergleich: Anhand der vorliegenden E-Bilanzen können Auffälligkeiten, wie z.B. gravierende Abweichungen von den Richtsätzen, festgestellt werden;
- Risikoauswahl nach letzter Betriebsprüfung: Wenn im Rahmen der letzten Betriebsprüfung formelle und materielle Mängel bei der Kassenführung festgestellt wurden, kann mittels Kassen-Nachschau

geprüft werden, ob die Mängel beseitigt wurden und

- Zufallsauswahl.

b) Gegenstand der Kassen-Nachschau

3 Die Kassen-Nachschau ist keine steuerliche Außenprüfung. Es werden ausschließlich

- die Kassenführung,
- die Kassenaufzeichnungen und
- deren ordnungsgemäße Übernahme in die Buchführung

überprüft.

Zum einen werden im Rahmen der Kassen-Nachschau die technischen Formen der Kassenführung geprüft, so z.B. elektronische Kassensysteme 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.

Die Prüfung der **Kassensturzfähigkeit** erfolgt folgendermaßen:

- Der laufende Geschäftsbetrieb wird kurz unterbrochen,
- ein Kassenprotokoll für den aktuellen Tag (seit letztem Kassenabschluss) wird ausgedruckt,
- zum Bar-Bestand vom Geschäftsschluss des Vortages werden die Bareinnahmen und die Barausgaben des laufenden Tages 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.

Zum anderen werden bei einer Kassen-Nachschau auch die manuellen Formen der Kassenführung geprüft:

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

In diesen Fällen steht die Prüfung des Kassenbuchs im Vordergrund.

Letztlich wird sowohl bei Nutzung eines elektronischen Kassensystems als auch einer manuellen Kasse geprüft, ob die Aufzeichnungen des Kassenbuchs ordnungsgemäß in die Buchhaltung übernommen werden.

Hinweis:

Nach derzeitigem Stand unterliegen Taxameter und Wegstreckenzähler, Fahrscheinautomaten, Warenautomaten sowie Geldspielgeräte nicht den Anforderungen, die an elektronische Kassensysteme gestellt werden. Es ist aber damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung diese kurzfristig in den Anwendungsbereich mit aufnimmt.

c) 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. Der Prüfer muss einen Dienstausweis und ein Schriftstück des Finanzamts vorlegen, das ihn zur Kassen-Nachschau im konkreten Fall legitimiert. 4

Hinweis:

Der Prüfer muss sich allerdings nicht sofort zu erkennen geben. Vielmehr kann dieser zuerst einen Testkauf tätigen und sich zunächst verdeckt vergewissern, ob z.B. der Inhaber im Geschäftslokal anwesend ist. Die Belege aus dem Testkauf werden dann genutzt, um im Rahmen der Kassen-Nachschau zu prüfen, ob und wie diese aufgezeichnet und verbucht werden.

Auch wird dieser nicht selten einfach die Kassiervorgänge bei anwesenden Kunden beobachten, um einen ersten Eindruck von der Kassenführung zu erhalten.

Die reine Beobachtung der Art der Kassenführung und der Nutzung der Kassensysteme können Amtsträger ohne Pflicht zur Vorlage eines Dienstausweises vornehmen.

Die Kassen-Nachschau darf während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten (also Öffnungszeiten) des Betriebs durchgeführt werden.

Hinweis:

Das Betreten der Geschäftsräume muss der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben dienen. Die Amtsträger haben kein Recht, die Räumlichkeiten zu durchsuchen. Im Zweifel beschränkt sich die Prüfung insoweit auf die Inaugenscheinnahme des Kassensystems und des Kassenbuchs.

Ansprechpartner für den Prüfer des Finanzamts ist der **Betriebsinhaber**. Wenn der Inhaber nicht anwesend ist, hat der die Kassen-Nachschau durchführende Amtsträger (Kassen-Nachschauer) das anwesende Personal aufzufordern, den Inhaber herbeizubitten.

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.

Fühlt sich der Stpfl. unsicher, so sollte der steuerliche Berater informiert werden, um Hilfestellung zu geben.

Der Kassen-Nachschauer muss auf den Berater aber nicht warten.

Hinweis:

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.

d) Pflichten des Unternehmers

5 Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen wird der Amtsträger den Stpfl. auffordern,

- das elektronische Aufzeichnungssystem bzw. die entsprechenden elektronischen Geräte zugänglich zu machen,
- die Verfahrensdokumentation sowie andere Organisationsunterlagen auszuhändigen,
- Einsichtnahme in die Aufzeichnungen und Bücher in elektronischer Form zu gewähren, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (= direkter Datenzugriff) oder die Aufzeichnungen und Bücher in elektronischer Form zwecks Prüfung an Amtsstelle zu überlassen (= indirekter Datenzugriff),
- Auskünfte zu Sachverhalten zu geben, die für die Kassenführung von Bedeutung sind,
- die Kassenaufzeichnungen der Vortage auszuhändigen sowie
- einen Kassensturz durchzuführen.

Der Prüfer wird regelmäßig um Übergabe der im Kassensystem aufgezeichneten digitalen Daten in digitaler Form bitten, um diese in seinem System auswerten zu können. Diese Daten wird der Prüfer auf Vollständigkeit hin überprüfen und ermitteln, ob Auffälligkeiten, wie Lücken im Datensatz oder ungewöhnliche Stornobuchungen festzustellen sind. Des Weiteren wird der Prüfer die Daten des Kassensystems mit den in der Buchhaltung verbuchten Umsatzerlösen abgleichen.

Hinweis:

Für Kalenderjahre nach dem 31.12.2019 ist zu beachten, dass die Amtsträger die Übermittlung der Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangen können bzw. fordern können, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden. Derzeit besteht diese Anforderung noch nicht. Aktuell reicht es vielmehr aus, wenn die vom Kassensystem aufgezeichneten Einzeldaten in digitaler Form auf einem Datenträger abgespeichert werden können.

Darüber hinaus gilt, dass Registrierkassen, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschafft werden/wurden, und die die aktuellen Anforderungen der Finanzverwaltung erfüllen (insbesondere also eine Einzeldatenspeicherung gewährleisten), aber nicht mit der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung aufgerüstet werden können, bis zum 31.12.2022 weiterverwendet werden können.

Wichtig ist, technische Unterlagen zum eingesetzten Kassensystem aufzubewahren und griffbereit vorzuhalten. Der Bundesfinanzhof vertritt ebenso wie die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die zu einer PC-Kasse gehörenden Organisationsunterlagen, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung und alle weiteren Anweisungen zur Programmierung des Geräts, aufbewahrt werden müssen.

Hinweis:

Der Unternehmer sollte die Verfahrensdokumentation des Herstellers, das Handbuch und seine eigenen Verfahrensdokumentationen, die die Kasse betreffen, insbesondere also die Kassenanweisung, auf einem USB-Stick zur jederzeitigen Übergabe an einen Kassen-Nachschauer vorhalten.

Werden die Kassenberichte und zugehörige Belege, wie die Z-Bons/Tagesauszüge der Kasse und Barbelege nicht im Betrieb aufbewahrt, sondern z.B. beim Steuerberater, der diese in die Buchhaltung übernimmt, so kann der Prüfer die Übergabe der entsprechenden Daten, also der Kassenberichte einschließlich Kassenbelege und der Kassenbuchungen verlangen.

e) Folgen der Kassen-Nachschau

Im Normalfall sollte Ergebnis der Kassen-Nachschau 6
sein, dass die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung bestätigt wird. Werden dagegen Mängel festgestellt, so ist derzeit noch offen, wie die Finanzverwaltung hierauf reagiert. Es ist zu erwarten, dass bei kleineren Mängeln der Stpfl. innerhalb einer gewissen Frist Abhilfe schaffen kann. Bei größeren Mängeln dürfte die Finanzverwaltung unmittelbar zu einer steuerlichen Außenprüfung übergehen, um die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung insgesamt und ggf. aufgetretene Fehler feststellen zu können.

Geschaffen wurden auch neue Bußgeldtatbestände. Demnach ist eine **Ordnungswidrigkeit** gegeben, wenn

- die verwendete Kasse insbesondere nicht über die Möglichkeit zur Einzelaufzeichnung verfügt oder die Geschäftsvorfälle nicht vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet werden;
- kein oder kein richtiger Schutz eines elektronischen Aufzeichnungssystems durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung besteht.

Die neuen speziellen Bußgeldtatbestände für Verstöße gegen die Ordnungsvorschriften für Kassen gelten **ab** dem Jahr **2020**. Es kann für Verstöße eine Geldbuße von bis zu 25 000 € festgesetzt werden.

3. Anforderungen an die Kassenführung

a) Kassensysteme

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass nach wie vor 7
kein bestimmtes Kassensystem, insbesondere kein

elektronisches Kassensystem vorgeschrieben ist. Im Grundsatz kann auch weiterhin mit einer „offenen Ladenkasse" gearbeitet werden.

Die offene Ladenkasse ist schlicht eine manuelle Kasse etwa in Form einer Geldkassette und wird z.B. in kleineren Einzelhandelsgeschäften oder bei sonstigen Barkassen im Betrieb mit geringen Kassenbewegungen eingesetzt. Die Tageseinnahmen werden anhand eines Kassenberichts ermittelt. Dieser ist zehn Jahre aufzubewahren. Im Kassenbuch müssen täglich die Kasseneinn- und -ausgaben aufgezeichnet werden, so dass der Tagesendsaldo der Kasse rechnerisch ermittelt werden kann. Dieser ist durch einen Kassensturz (Zählung) zu überprüfen.

Hinweis:

Die offene Ladenkasse beinhaltet kaum Sicherungsmechanismen vor Manipulationen, so dass diese auch aus Sicht des Stpfl. ein Risiko darstellt. Die offene Ladenkasse eignet sich daher nur für Unternehmen mit einer geringen Anzahl an Kassen-Geschäftsvorfällen und setzt eine Führung durch den Unternehmer selbst oder sehr vertrauenswürdiges Personal voraus. Zur Absicherung sollte stets das Vier-Augen-Prinzip gewahrt sein, also insbesondere sollte Kassenführung und Kassenverbuchung nicht durch dieselbe Person erfolgen.

Das Kassenbuch ist handschriftlich oder mit einem revisionssicheren Programm zu führen. Nicht zulässig sind Änderungen in Form von Löschungen o.Ä. Sollte es z.B. zu einem Schreibfehler gekommen sein, so sollte die Zeile durchgestrichen und neu eingetragen werden.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat jüngst in dem Urteil vom 20.3.2017 (Aktenzeichen X R 11/16) bekräftigt, dass ein täglicher Kassenbericht erforderlich ist, der auf der Grundlage eines tatsächlichen Auszählens der Bareinnahmen erstellt worden ist, wenn die Bareinnahmen mittels einer offenen Ladenkasse erfasst werden. Dies ist die Folge der jederzeitigen Möglichkeit, die Kasse bzw. die Kasseneinnahmen und -ausgaben manipulieren zu können. Dabei ist kein „Zählprotokoll" erforderlich.

Checkliste für ein manuelles Kassenbuch

Bei einer manuellen Kassenführung sollten also folgende Punkte beachtet werden:

- ☐ täglich erstellte Kassenberichte,
- ☐ Kassenberichte handschriftlich, per EDV erstellt und ausgedruckt oder mit revisionssicherer Software geführt,
- ☐ rechnerische Richtigkeit des Kassenbuchs,
- ☐ keine Kassenfehlbeträge,
- ☐ Dokumentation von unvermeidbaren Kassendifferenzen, z.B. durch Wechselgeldfehler,
- ☐ Aufzeichnung der Umsätze getrennt nach Steuersätzen,
- ☐ Geldtransfers von der Bank und zur Bank sind auch datumsmäßig zutreffend erfasst,
- ☐ vollständiger Nachweis der Kassenpositionen mittels Belege (Ein-/Auszahlungsquittungen und Barbelege bei Kostenpositionen),
- ☐ Eigenbelege für Privatentnahmen und -einlagen,
- ☐ Einhaltung der zehnjährigen Aufbewahrungsfrist.

Bei elektronischen Kassensystemen, also elektronischen Registrierkassen, PC-Kassensystemen und App-Systemen, übernimmt die Kasse selbst die Aufzeichnung der einzelnen Geschäftsvorfälle. Dies geschieht entweder bei älteren Modellen durch ein permanent gedrucktes Journal oder dadurch, dass die einzelnen Buchungsfälle im Speicher der Kasse festgehalten werden.

b) Anforderungen an elektronische Kassensysteme

Wird ein elektronisches Kassensystem eingesetzt, so muss dies nach den Vorgaben des Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 26.11.2010, welches spätestens seit dem 1.1.2017 anzuwenden ist, folgende Voraussetzungen erfüllen: 8

- Die Daten des Kassensystems müssen jederzeit lesbar und maschinell auswertbar zur Verfügung gestellt werden können (insbesondere für Betriebsprüfungen),
- alle Geschäftsvorfälle müssen einzeln aufgezeichnet werden, also der einzelne Umsatz und
- die elektronischen Kassenaufzeichnungen müssen zehn Jahre aufbewahrt werden.

Hinweis:

Der Stpfl. sollte überprüfen, ob das eingesetzte Kassensystem die vorgeschriebene Einzelaufzeichnungspflicht einhält. Auch sollte sich der Stpfl. mit den Programmfunktionalitäten zum Export der verlangten Aufzeichnungen auf einen externen Datenträger vertraut machen. Wie alle Buchhaltungsdaten müssen auch die Kassendaten regelmäßig gesichert werden. Ein Datenverlust wird bei einer Prüfung des Finanzamts nicht akzeptiert.

Daneben sind auch bei elektronischen Kassensystemen die mit Schreiben vom 14.11.2014 veröffentlichten Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) zu beachten. Hieraus ergeben sich insbesondere folgende Auswirkungen:

- Zum Kassensystem muss eine Verfahrensdokumentation vorliegen. Insoweit vorzuhaltende Bedienungsanleitungen sowie Handbücher und Wartungsprotokolle müssen über zehn Jahre aufbewahrt werden. Dies gilt auch bei einem Wechsel des Kassensystems.
- Auch die GoBD gehen vom Grundsatz der Einzelaufzeichnung aus. Weiterhin darf die Erfassung der Geschäftsvorfälle nicht unterdrückt werden. Eine

Bon- oder Rechnungserteilung ohne Erfassung der vereinnahmten Beträge ist also unzulässig.

- Ebenso aufzuzeichnen sind Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hatte den Grundsatz der Einzelaufzeichnung in bestimmten Fällen eingeschränkt. Für Einzelhandelsgeschäfte, in denen Waren von geringerem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, brauchen die baren Betriebseinnahmen in der Regel nicht einzeln aufgezeichnet zu werden. Mit Urteil vom 16.12.2014 (Aktenzeichen X R 42/13) wurde diese Aussage allerdings wesentlich relativiert: Im Urteilsfall ging es um einen Apotheker, der im Grundsatz in den Anwendungsbereich dieser Vereinfachungsregel fällt, jedoch tatsächlich eine PC-Kasse eingesetzt hat. Das Gericht führt aus, dass er gerade damit der ihm obliegenden Verpflichtung zur Aufzeichnung der einzelnen Verkäufe nachkommt und er sich in diesem Fall nicht (mehr) auf die Unzumutbarkeit der Aufzeichnungsverpflichtung berufen kann. Das eingesetzte PC-Kassensystem gewährleistete, dass zum einen sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufgezeichnet (mithin insbesondere die in Geld bestehende Gegenleistung sowie den Inhalt des Geschäfts) wurden und zum anderen auch eine langfristige Aufbewahrung (Speicherung) der getätigten Einzelaufzeichnungen gewährleistet war. Bei Verwendung einer PC-Kasse ist die mit ihr bewirkte Einzelaufzeichnung auch zumutbar.

Mit dem Ende 2016 in Kraft getretenen Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde ausdrücklich gesetzlich festgeschrieben, dass beim Einsatz eines elektronischen Kassensystems alle Informationen und Geschäftsvorfälle einzeln aufzuzeichnen sind. Aus Zumutbarkeitsgründen hat der Gesetzgeber klargestellt, dass eine Einzelaufzeichnungspflicht bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung entfällt. Diese Regelung betrifft laut Gesetzesbegründung insbesondere offene Ladenkassen.

Hinweis:

Die formalen Anforderungen an die Kassenführung sollten sehr ernst genommen werden. Formell ordnungsgemäß geführte Bücher tragen die Rechtsvermutung der Richtigkeit; insofern geben sie dem Stpfl. einen Vertrauensvorschuss.

Die Praxis zeigt, dass eine Schätzung der Einnahmen zu Lasten des Stpfl. kaum verhindert werden kann, wenn es dem Prüfer des Finanzamts gelingt, gravierende formale Fehler nachzuweisen. Dann geht es regelmäßig nur noch um die betragsmäßige Eingrenzung der Nachzahlung.

Checkliste für eine Kassenführung mittels elektronischer Registrierkasse

Bei einer Kassenführung mittels elektronischer Registrierkasse sollten also folgende Punkte beachtet werden:

Registrierkasse/Kassensystem:

- ☐ Ausdrucke der Kassenstreifen und Z-Bons liegen vollständig vor – Kontrolle: lückenlose Nummern der Z-Bons,
- ☐ Stornos sind durch Stornobons dokumentiert,
- ☐ alle steuerlich relevanten Einzeldaten einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis werden unveränderbar und vollständig aufbewahrt,
- ☐ Einzelaufzeichnung aller Umsätze,
- ☐ die vom Kassensystem erfassten Daten müssen in elektronischer Form auslesbar sein,
- ☐ Bedienungs- und Programmieranleitung des Geräts sowie alle weiteren Anweisungen zur Programmierung sind aufbewahrt; bei Änderungen am Kassensystem für den gesamten zehnjährigen Aufbewahrungszeitraum.

Kassenbuch:

- ☐ täglich erstellte Kassenberichte,
- ☐ Kassenberichte handschriftlich, per EDV erstellt und ausgedruckt oder mit revisionssicherer Software geführt,
- ☐ rechnerische Richtigkeit des Kassenbuches,
- ☐ keine Kassenfehlbeträge,
- ☐ Dokumentation von unvermeidbaren Kassendifferenzen z.B. durch Stornos oder Wechselgeldfehler,
- ☐ Aufzeichnung der Umsätze getrennt nach Steuersätzen,
- ☐ Geldtransfers von der Bank und zur Bank sind auch datumsmäßig zutreffend erfasst,
- ☐ vollständiger Nachweis der Buchungen mittels Belege,
- ☐ Eigenbelege für Privatentnahmen und -einlagen,
- ☐ Einhaltung der zehnjährigen Aufbewahrungsfrist.

c) 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 Anfor-

derungen 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.

Diese Sicherungseinrichtung setzt sich zusammen aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen Schnittstelle. Das Sicherheitsmodul gewährleistet, dass Kasseneingaben mit Beginn des Aufzeichnungsvorgangs protokolliert und später nicht mehr unerkannt manipuliert werden können. Auf dem Speichermedium werden die Einzelaufzeichnungspflichten für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gespeichert. Die digitale Schnittstelle gewährleistet eine reibungslose Datenübertragung, z.B. für Prüfungszwecke.

Hinweis:

Im Grundsatz ist die technische Lösung technologieoffen ausgestaltet. Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) soll die technischen Anforderungen an diese Sicherheitseinrichtung definieren und anschließend entsprechende Anbieterlösungen zertifizieren. Technische Details für die elektronischen Aufzeichnungssysteme und die zertifizierte Sicherheitseinrichtung sind in einer gesonderten Rechtsverordnung (Kassenversicherungsordnung) festgelegt worden.

Flankiert wird dies durch eine **Meldepflicht**. Ab dem 1.1.2020 haben Stpfl., die elektronische Aufzeichnungssysteme verwenden, die Art und Anzahl der im jeweiligen Unternehmen eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen dem zuständigen Finanzamt auf einem amtlichen Vordruck mitzuteilen. Die Meldung ist innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme eines elektronischen Aufzeichnungssystems bei der Finanzverwaltung abzugeben. Diejenigen Stpfl., die ein elektronisches Aufzeichnungssystem vor dem 1.1.2020 angeschafft haben, haben diese Meldung bis zum 31.1.2020 abzugeben. Ziel dieser Meldepflicht ist es, der Finanzverwaltung eine risikoorientierte Fallauswahl für Außenprüfungen zu ermöglichen.

Hinweis:

Nach der Gesetzesbegründung soll eine gesetzliche Vermutung für die Richtigkeit der Kassenaufzeichnung bestehen, wenn eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung vorhanden ist und ordnungsgemäß genutzt wird. Dies wäre für die Stpfl. ein wesentlicher Fortschritt, denn aktuell gilt bei der Finanzverwaltung eher die Vermutung, dass Kassen nicht richtig arbeiten oder eingesetzt werden. Sehr häufig führen derzeit formale Mängel zu materiellen Hinzuschätzungen.

d) Ab 2020: Verpflichtung zur obligatorischen Belegausgabe

Ab 2020 gilt wie bereits in vielen EU-Ländern auch in Deutschland die Pflicht zur Ausgabe von Quittungen an Kunden. Dies gilt immer dann, wenn ein elektronisches Kassensystem verwendet wird. 10

Hinweis:

Lediglich bei Bargeschäften mit einer Vielzahl unbekannter Personen (z.B. an Marktständen oder mobilen Verkaufseinrichtungen) kann aus Gründen der Praktikabilität und Zumutbarkeit auf die Belegausgabe verzichtet werden. Das ist allerdings nur möglich, wenn dies beim Finanzamt beantragt und eine Genehmigung hierzu erteilt wird.

Der an den Kunden auszugebende **Beleg** muss mindestens folgende Angaben enthalten:

- den vollständigen Namen und die vollständige Adresse des leistenden Unternehmers,
- das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangbeginns sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung,
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen (Dienst-)Leistung,
- die Transaktionsnummer,
- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt und
- die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls.

Hinweis:

Es sollte rechtzeitig darauf geachtet werden, dass das eingesetzte Kassensystem diese Anforderungen erfüllt.