

<b>IN DIESER AUSGABE</b>	<b>SEITE</b>
<b>1. Fristen und Termine</b>	<b>2</b>
<b>2. Steueränderungsgesetz 2015</b>	<b>2</b>
-----	
<b>3. Kassenführung im Fokus der Betriebsprüfung?</b>	<b>5</b>
<b>4. Verlustberücksichtigung bei Übungsleitern</b>	<b>10</b>
<b>5. Folgen einer Rangrücktrittserklärung</b>	<b>11</b>
-----	
<b>6. Abgrenzung einer Betriebsfeier zu einer betrieblichen Repräsentationsveranstaltung</b>	<b>12</b>
-----	
<b>7. Beschränkter Abzug sonstiger Vorsorgeaufwendungen</b>	<b>13</b>
<b>8. BFH bestätigt Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Eigenbelastung</b>	<b>14</b>
<b>9. Haushaltsnahe Handwerkerleistung bei Ausbau der Gemeindestraße</b>	<b>15</b>
-----	

## 1. Fristen und Termine

### Steuerzahlungstermine im Februar:

	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		<u>Überweisung</u> (Wertstellung beim Finanzamt)	<u>Scheck/bar</u>
Lohn- /Kirchensteuer	10.02.	15.02.	keine Schonfrist
Umsatzsteuer	10.02.	15.02.	keine Schonfrist
Gewerbsteuer	15.02.	18.02.	keine Schonfrist
Grundsteuer	15.02.	18.02.	keine Schonfrist

### Zahlungstermine für Sozialversicherungsbeiträge:

	Fälligkeit
für den Monat Februar	25.02.

## 2. Steueränderungsgesetz 2015

Im vergangenen Jahr hat der Gesetzgeber das Steueränderungsgesetz 2015 verabschiedet, dessen Änderungen, sofern diese nicht bereits ab 2015 rückwirkend galten, zum 01.01.2016 in Kraft getreten sind. Über einzelne Punkte des Steueränderungsgesetzes, wie z.B. über die Änderungen beim Investitionsabzugsbetrag, hatten wir Sie schon in 2015 informiert. Die für die Praxis wichtigsten Punkte des Gesetzes möchten wir hier noch einmal für Sie zusammenfassen.

Das ursprünglich als "Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (kurz: GzUdPe-ZollkodexAnpG)" benannte Gesetz wurde vom Bundestag in "Steueränderungsgesetz 2015" umbenannt. Die durch das Gesetz eingeführten Änderungen resultieren im Wesentlichen aus geplanten Änderungen, die in 2014 im ZollkodexAnpG nicht mehr umgesetzt werden konnten, deren Umsetzung dem Bundesrat jedoch zugesichert wurde.

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens sind noch weitere Änderungen hinzugekommen. Die wichtigsten Änderungen betreffen die folgenden Punkte:

- Anpassung der § 6b-Rücklage an die Rechtsprechung des EuGH,
- Unterhaltsleistungen können nur mit Angabe der ID-Nummer des Unterhaltsempfängers als Sonderausgaben abgezogen werden,
- Zeitpunkt der Steuerentstehung bei unrichtigem Ausweis der Umsatzsteuer,
- "Klarstellung" zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen,
- Neuregelung der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts,
- Anpassung der Ersatzbemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer an die Rechtsprechung des BVerfG,
- Erhöhung des zulässigen Betrags für eine Gegenleistung in Einbringungsfällen.

Das Gesetz wurde am 16.10.2015 vom Bundesrat abgesegnet. Die Änderungen greifen mit Gesetzesverkündung, im Bereich der Einkommen-, Körperschaft-, und Gewerbesteuer jedoch erst ab 01.01.2016.

## Einkommensteuergesetz

- **Erweiterung des Inlandsbegriffes**  
Aus dem Begriff „Festlandsockel“ wird „Ausschließliche Wirtschaftszone“. Diese Änderung betrifft in der Hauptsache Offshore- (Hochsee-) Windanlagen sowie gewerbliche Fischzucht
- **Teileinkünfteverfahren für Gewinnanteile aus Unterstützungskassen**  
Dies rechtfertigt sich dadurch, dass für Zuwendungen des Trägerunternehmens an eine Unterstützungskasse grundsätzlich ein voller Betriebsausgabenabzug möglich ist. Folglich kann eine Betriebsvermögensmehrung aus der Beteiligung an der Unterstützungskasse auch nicht nur zu 60 % besteuert werden
- **Reinvestitionen ins EU-Ausland**  
In Deutschland können stille Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden, z.B. bei Grund und Boden, unter weiteren Voraussetzungen auf andere begünstigte Reinvestitionsobjekte übertragen werden. Der EuGH hatte die Beschränkung dieser Reinvestitionsmöglichkeit auf Deutschland bemängelt. Deshalb hat der Gesetzgeber nun geregelt, dass die Steuer auf derartige Gewinne bei Reinvestition ins EU-Ausland stattdessen in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden kann. Eine vollständige Übertragung der stillen Reserven auf Reinvestitionen in das EU-Ausland ist aber weiterhin nicht möglich. Die Regelung lehnt an die Regelung zur Überführung von Wirtschaftsgütern ins EU-Ausland an. Die Überführung der Wirtschaftsgüter ins Ausland wird hier einer Entnahme gleichgestellt. Bei einer Überführung der Wirtschaftsgüter in ein anderes EU-Land, kann für die Aufdeckung der stillen Reserven ein Ausgleichsposten gebildet werden, der im Jahr der Überführung und in den folgenden vier Jahren aufzulösen ist, wodurch die Steuerlast auf fünf Jahre verteilt wird. Diese Regelung wurde vom EuGH als mit dem EU-Recht konform eingestuft. Der Antrag auf die Verteilung der Steuer muss im Jahr der Veräußerung gestellt werden. Diese Regelung ist rückwirkend in noch allen offenen Fällen anzuwenden.
- **Entfall der Funktionsbenennung beim Investitionsabzugsbetrag**  
Zukünftig ist es bei der Bildung eines IAB nicht mehr erforderlich, dass die geplante Investition ihrer Funktion nach benannt wird. Der IAB wird so faktisch zu einer freien Rücklage. Auch der Nachweis für eine Investitionsabsicht wurde aus dem Gesetz genommen. Künftig ist Voraussetzung für einen IAB, dass die Summe der Abzugsbeträge bzw. der hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Beträge nach amtlichen vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt werden.
- **Unterhaltszahlungen an geschiedenen/dauernd getrennt lebenden Ehegatten**  
Künftige Voraussetzung für den Abzug von Unterhaltszahlung als Sonderausgaben ist, dass die Steueridentifikationsnummer des Unterhaltsempfängers angegeben wird. Wird diese vom Unterhaltsempfänger nicht herausgegeben, kann der Unterhaltsleistende diese bei der für ihn zuständigen Finanzbehörde in Erfahrung bringen. Diese Änderung erfolgt analog zu den Unterhaltszahlungen an unterhaltsberechtigten Personen im Bereich der außergewöhnlichen Belastungen, wo die Angabe der Identifikationsnummer des Unterhaltsempfängers bereits gefordert wird.

## Körperschaftsteuergesetz

Im Bereich der Körperschaftsteuer wird der Inlandsbegriff wie bei der Einkommensteuer erweitert. Auch die Regelung zu den Unterstützungskassen wird hier übernommen.

- **Ausdehnung der Konzernklausel bei schädlichem Beteiligungserwerb**  
Die nennenswerteste Änderung bei der Körperschaftsteuer ist die Ausdehnung der Konzernklausel bei einem schädlichen Beteiligungserwerb. Die Konzernklausel erfasste bisher nur Fälle, in denen eine natürliche oder juristische Person sowohl am übertragenden als auch am übernehmenden Rechtsträger zu 100% beteiligt ist.

Die Regel wird nun auf Personengesellschaften ausgedehnt, sofern die Beteiligung im Gesamthandvermögen liegt.

### **Gewerbsteuergesetz**

Im Gewerbsteuergesetz erfolgt ebenfalls eine Erweiterung des Inlandbegriffes parallel zur Einkommen- und Körperschaftsteuer.

### **Umwandlungssteuergesetz**

Im Umwandlungssteuergesetz gibt es eine wichtige Änderung, die Einbringungsvorgänge betrifft, bei denen neben neuen Gesellschaftsrechten noch andere Gegenleistungen gewährt werden.

Gegenleistungen, die neben neuen Gesellschaftsrechten gewährt werden, werden betragsmäßig beschränkt. Soweit der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, mehr beträgt als

- 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder
  - 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens
- müssen zukünftig insoweit zwingend die stillen Reserven der eingebrachten Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden. Dies gilt in den Fällen
- der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft,
  - des Anteilstausches und
  - der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft.

#### **Beispiel 1:**

**Ein Einzelunternehmen soll zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden. Der Buchwert des Einzelunternehmens beträgt 3 Mio. €, der gemeine Wert 6 Mio. €.**

*Es kann neben neuen Gesellschaftsanteilen noch eine Gegenleistung (z.B. in Form einer Darlehensforderung), in Höhe von höchstens 750.000 € (25% von 3 Mio. €) gewährt werden. Darüber hinaus wären anteilige stille Reserven aufzudecken.*

#### **Beispiel 2:**

**Wie Fall 1, der Buchwert beträgt jedoch lediglich 1 Mio. €.**

*Es kann neben neuen Gesellschaftsanteilen noch eine Gegenleistung in Höhe von 500.000 € gewährt werden (Freibetrag, da Buchwert > 500.000 €).*

### **Grunderwerbsteuergesetz**

Im Bereich der Grunderwerbsteuer beseitigt der Gesetzgeber im Bereich der mittelbaren Änderungen von Gesellschafterbeständen, die Grunderwerbsteuer auslösen können, eine für Kapitalgesellschaften positive BFH-Rechtsprechung. Auch auf das Urteil des BVerfG zur Ersatzbemessungsgrundlage hat der Gesetzgeber schnell reagiert und eine entsprechende Gesetzesänderung vorgenommen.

- **Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestand**  
Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, löst dies Grunderwerbsteuer aus. Bei mittelbaren Änderungen des Gesellschafterbestandes wird durchgerechnet. Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft gilt nun in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 95 vom Hundert der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. Bei mehrstufigen Beteiligungen gilt dies auf der Ebene jeder mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft entsprechend.
- **Änderung der Ersatzbemessungsgrundlage (§ 8 Abs. 2 GrEStG)**  
Das BVerfG hat die Regelung zu einer Ersatzbemessungsgrundlage als verfassungswidrig eingestuft. Der Gesetzgeber hat schnell reagiert und verweist nun auch hier auf die Bewertung nach dem gemeinen Wert analog der Bewertung für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke. Die Neuregelung ist rückwirkend für alle

Erwerbsvorgänge nach dem 31.12.2008 anzuwenden, sofern in noch offenen Fällen keine Benachteiligung für die Steuerpflichtigen eintritt.

In folgenden Fällen kommt die Ersatzbemessungsgrundlage zum Tragen:

- Gegenleistung ist nicht vorhanden,
- Grundstücksübertragung im Wege der Einlage in die Gesellschaft durch den Gesellschafter,
- Erwerb eines Grundstücks als Gewinn einer Lotterie,
- der vereinbarte Kaufpreis steht in einem krassen Missverhältnis zum Wert des übertragenen Vermögens,
- eine Gegenleistung ist nicht zu ermitteln,
- Umwandlungen nach dem UmwStG (mit Ausnahme des Formwechsels),
- Einbringung zur Erfüllung einer Sachleistungsverpflichtung,
- Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage,
- Änderung des Gesellschafterbestands,
- Anteilsvereinigungen.

Quelle: Steueränderungsgesetz 2015 vom 2. November 2015 (BGBl. 2015 I S. 1834)

### 3. Kassenführung im Fokus der Betriebsprüfung?

Das Bundesministerium für Finanzen hatte Ende 2010 ein Schreiben zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften veröffentlicht. Das Schreiben wird auf die Änderung in der Abgabenordnung aus dem Jahr 2002 gestützt, wonach Unterlagen, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren sind.

Da auch Registrierkassen elektronische Daten erzeugen, hat die Finanzverwaltung in dem Schreiben die Anforderungen konkretisiert, die elektronische Kassensysteme erfüllen müssen und den Steuerpflichtigen eine Frist bis Ende 2016 gesetzt, um Kassensysteme, die diesen Anforderungen nicht gerecht werden, nachzurüsten bzw. auszutauschen. Vor diesem Hintergrund, und auch vor dem Hintergrund der neuen „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (kurz GoBD), die die Verwaltung Ende 2014 neu verfasst hat, ist davon auszugehen, dass spätestens 2017 bargeldintensive Betriebe verstärkt in den Fokus der Betriebsprüfung geraten werden. Dies wird nicht nur Betriebe betreffen, die elektronische Kassensysteme einsetzen, sondern auch jene, die offene Ladenkassen verwenden. Daher möchten wir Ihnen hiermit einen Überblick verschaffen, welche Anforderungen Gesetzgeber und Finanzverwaltung an eine ordnungsgemäße Kassen- und Kassenbuchführung stellen und welche Besonderheiten hierbei bei den einzelnen Kassensystemen zu beachten sind.

#### Grundsätzliche Aufzeichnungspflichten

Die für die Kassenführung relevanten Aufzeichnungspflichten ergeben sich sowohl aus der Abgabenordnung als auch aus den Einzelsteuergesetzen, hier schwerpunktmäßig aus dem Einkommensteuer- aber vor allem aus dem Umsatzsteuergesetz und den zugehörigen Durchführungsverordnungen.

Nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung muss die Buchführung so beschaffen sein, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit in der Buchführung zu Recht finden kann.

Die Geschäftsvorfälle sowie die hiermit verbundenen Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen und müssen einen Überblick über die Vermögens- und Ertragslage des Steuerpflichtigen ermöglichen.

Für **Kasseneinnahmen und Kassenausgaben** sieht das Gesetz zudem vor, dass diese **täglich** festgehalten werden müssen.

Auch oder gerade bei der Kassenbuchführung gilt der Grundsatz, dass keine Buchung ohne Beleg erfolgen darf. Dies gilt auch für Eigenbelege, so z.B. für Entnahmen oder Einlagen. Buchungen und Aufzeichnungen dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Radieren, Rasieren, Überkleben, Löschen und Bleistifteintragungen in einem Kassenbuch, Kassenbericht etc. sind nicht erlaubt. Bei elekt-

ronischen Aufzeichnungen, also auch bei elektronischen Kassen, muss sichergestellt sein, dass die aufgezeichneten Daten nicht veränderbar sind.

### Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht

Der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht besagt, dass jede Betriebseinnahme, Betriebsausgabe, Einlage und Entnahme aufzuzeichnen ist. Sofern es zumutbar ist, müssen die Geschäftsvorfälle ausreichend bezeichnet werden.

Bei Bareinnahmen hatte der BFH in den sechziger Jahren entschieden, dass es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich sei, die Aufzeichnungen der einzelnen zahlreichen baren Kassenvorgänge in Einzelhandelsgeschäften vorzunehmen. Dieses Urteil ist zwar auch heute noch gültig, aufgrund der technischen Entwicklung aber nicht mehr grundsätzlich anwendbar.

Ende 2014 entschied der BFH im Fall einer Apotheke, dass Einzelaufzeichnung der Einnahmen zumutbar sind, wenn der Unternehmer ein Kassensystem verwendet, das detaillierte Informationen zu den einzelnen Verkäufen aufzeichnet und speichert.

Diese Daten unterliegen dann auch der Aufbewahrungspflicht. Bei einer Außenprüfung hat die Finanzverwaltung das Recht, die mit Hilfe des Datenverarbeitungssystems (PC-Kasse) erstellten Daten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Prüfung anzufordern.

Ein Unternehmer kann sich also nicht darauf berufen, dass er nicht zu Einzelaufzeichnungen verpflichtet ist, und die gespeicherten Einzelaufzeichnungen löschen.

Dieses Urteil ist auch von Steuerpflichtigen zu beachten, die ihren Gewinn per Einnahmeüberschussrechnung ermitteln.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass nur bei offenen Ladenkassen und Kassen, die keine Einzelaufzeichnung der Umsätze vornehmen, eine Einzelaufzeichnung der einzelnen Bareinnahmen nicht erforderlich ist.

### Aufzeichnungspflichten bei Einnahmeüberschussrechnern

Die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung, die sich aus der Abgabenordnung ergeben und somit auch die Verpflichtung Kasseneinnahmen und -ausgaben täglich aufzuzeichnen, gelten dem Grunde nach nur für Steuerpflichtige, die nach HGB oder AO zur Führung von Büchern verpflichtet sind. Hier stellt sich die Frage, ob Steuerpflichtige, die ihren Gewinn per Einnahmeüberschussrechnung ermitteln, somit ein Kassenbuch führen müssen.

Zwar müssen auch bei einer Einnahmeüberschussrechnung Betriebseinnahmen und -ausgaben aufgezeichnet werden. Grundsätzlich gilt hier jedoch, dass die Aufzeichnungspflicht erfüllt ist, wenn sämtliche Ausgangsrechnungen chronologisch abgelegt werden.

Werden auch Bargeschäfte getätigt, müssen diese fortlaufend in handschriftlichen Listen eingetragen werden, für die die 10-jährige Aufbewahrungspflicht zu beachten ist.

#### Hinweis:

Einnahme-Überschussrechner haben also die Wahl, ob sie ihre Aufzeichnungspflichten mittels geordneter Belegsammlung und handschriftlicher Listen erfüllen, oder ob sie freiwillig ein Kassenbuch führen.

Wird ein Kassenbuch geführt oder eine Registrierkasse eingesetzt, muss die Kassenführung den allgemeinen Anforderungen entsprechen bzw. müssen die Anforderungen an Registrierkassen beachtet werden.

Bei **bargeldintensiven Betrieben** stellt laut Auffassung der Verwaltung der Kassenbestand eine unentbehrliche Grundlage für die Berechnung der Tageslosung dar.

- Daher soll auch bei einer EÜR die Kassensturzfähigkeit eine Grundvoraussetzung für eine ordnungsgemäße Buchführung sein.
- Bei einer offenen Ladenkasse müsse auch bei einer EÜR eine Ermittlung der Bareinnahmen anhand eines retrograd aufgebauten Kassenberichtes erfolgen.

#### Hinweis:

Folgt man dieser Sichtweise, käme die Verpflichtung für bargeldintensive Betriebe, die eine offene Ladenkasse einsetzen, Bareinnahmen anhand eines retrograden Kassenberichtes zu ermitteln, einer Kassenbuchführung gleich.

### Kassensturzfähigkeit

Eine Kassenbuchführung ist nur dann ordnungsgemäß, wenn die Kassensturzfähigkeit gegeben ist. Die Kassensturzfähigkeit ist nur dann gegeben, wenn der tatsächliche Istbestand der Kasse mit der Eintragung im Kassenbuch übereinstimmt und ein fremder Dritter dies nachvollziehen kann. Dies erfordert, dass der **Kassenbestand täglich durch Zählen festgestellt und in das Kassenbuch eingetragen** wird.

#### **Beispiel:**

*Vor der Ladeneröffnung führt der Betriebsprüfer des Finanzamtes eine unangekündigte Umsatzsteuernachschau durch. Hierbei macht der Prüfer einen Kassensturz und vergleicht den Kassenbestand mit der Aufzeichnung im Kassenbuch.*

*Stimmt der tatsächliche Bestand der Kasse mit dem Bestand laut Kassenbuch nicht überein, liegt ein Mangel in der Kassenbuchführung vor!*

Eine Eintragung der Einnahmen und Ausgaben, die erst am Folgetag in das Kassenbuch erfolgt, ist nur dann gerechtfertigt, wenn zwingende geschäftliche Gründe einer Eintragung am gleichen Tag entgegenstehen.

#### **Hinweis:**

Daraus folgt, dass eine Kassensturzfähigkeit nicht gegeben ist, wenn der Unternehmer seine Barbelege nur sammelt und wöchentlich oder gar monatlich in das Kassenbuch einträgt oder dies derart verspätet von einer Bürohilfe oder seinem Steuerberater erledigen lässt.

Auch der Einsatz von Registrier- oder PC-Kassen befreit den Unternehmer nicht von der Verpflichtung, den Kassenbestand täglich zu zählen!

Differenzen zwischen Soll- und Ist-Bestand durch Verzählen, Verrechnen, einer falschen Herausgabe von Wechselgeld, Diebstahl etc. sind ebenfalls im Kassenbuch festzuhalten. Am Ende des Tages muss der Kassenbestand im Kassenbuch eingetragen sein, der sich durch das Zählen des Kassenbestandes ergibt.

#### **Hinweis:**

Ist eine Kassensturzfähigkeit nicht gegeben, so liegt laut BFH ein schwerwiegender Mangel der Buchführung vor! Es empfiehlt sich, das tägliche Zählen des Kassenbestandes mit einem Zählbericht zu dokumentieren. Hier werden die einzelnen Münzen und Scheine getrennt nach ihrem Nennwert gezählt und die Anzahl der Münzen und Scheine im Zählbericht eingetragen. Zählberichte sind zwar keine Pflicht, untermauern jedoch die Glaubhaftigkeit der Kassenbuchführung.

### Kassenbuch

Das Kassenbuch stellt das Abbild der Geschäftskasse dar und beinhaltet sämtliche Bargeldbewegungen eines Betriebes (Einnahmen, Ausgaben, Einlagen, Entnahmen, Geldtransfers). Bei buchführungspflichtigen Mandanten hat das Kassenbuch Grundbuchfunktion.

Kassenbücher können gebunden, als Losblattsammlungen oder als aneinandergereihte Kassenberichte geführt werden.

#### EDV-geführte Kassenbücher

Bei Kassenbüchern, die mithilfe von EDV-Systemen geführt werden (Excel, spezielle Kassenbuchsoftware etc.), stellt sich das Problem der Unveränderbarkeit der Daten. Kann ein elektronisches Kassenbuch nachträglich verändert werden, ist die Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung anzuzweifeln. Verwendet ein Mandant entsprechende Software, sollte er sich vom Hersteller in jedem Fall testieren lassen, dass eine nachträgliche Änderung der erzeugten Daten nicht möglich ist.

#### DATEV-Kassenbuch für Office (Excel)

DATEV gibt auf die „offline Lösung“ seines Kassenbuches kein GoB-Testat!! Es ist daher unbedingt abzuraten, die Kassenbuchführung alleine mit dem DATEV-Kassenbuch für Office zu erstellen, es sei denn, es kann die Unveränderbarkeit der Daten z.B. mithilfe eines Datenmanagementsystems sichergestellt werden.

DATEV-Kassenbuch online

Das DATEV Kassenbuch online ist Bestandteil von Unternehmen online und stellt ein GoB-konformes Kassenbuch dar, was von der DATEV auch testiert wird. Es bietet zudem eine Schnittstelle zu den Buchführungsprogrammen der DATEV.

**Kassenarten**

Es bestehen unterschiedliche Möglichkeiten und Systeme für eine Kassenführung. Der Unternehmer kann sowohl eine offene Ladenkasse führen, aber auch Registrierkassen oder PC-Kassensysteme einsetzen. Bei Registrier- und PC-Kassen sind die GoBD und das BMF-Schreiben aus 2010 zu beachten.

Offene Ladenkasse

Offene Ladenkassen sind Kassen ohne jegliche technische Unterstützung. Sie können aus einer einfachen Schublade in der Ladentheke oder einer Geldkassette bestehen.

Die Bareinnahmen müssen hier laut Finanzverwaltung schriftlich in einem **Kassenbericht** ermittelt werden. Der Kassenbericht muss so beschaffen sein, dass die täglichen Kasseinnahmen nach der retrograden Methode bei Geschäftsschluss zurückgerechnet werden können. Die ermittelten Kasseneinnahmen können dann zusätzlich in ein Kassenbuch eingetragen werden. Eine Sammlung von aneinandergereihten Kassenberichten erfüllt jedoch auch die Funktion eines Kassenbuches.

**Hinweis:**

Fraglich ist, ob ein Kassenbericht auch innerhalb eines Kassenbuches geführt werden kann. In der Praxis werden häufig nur die Bareinnahmen und die Ausgaben in ein Kassenbuch eingetragen, ohne dass ein zusätzlicher Kassenbericht für die Ermittlung der Bareinnahmen angefertigt wird. Hier sollte im Kassenbuch zumindest in einer Zeile der Kassensturz, sprich das Ergebnis der Zählung des Kassenbestandes, eingetragen werden. Aber auch dies könnte zu Diskussionen mit der Betriebsprüfung führen. Es ist daher anzuraten, zu der Ermittlung der Bareinnahmen bei einer offenen Ladenkasse auch einen Kassenbericht zu erstellen. Der einfache Eintrag „Bareinnahmen“ im Kassenbuch dürfte wohl kaum einen Prüfer zufrieden stellen, es sei denn, es handelt sich um die Einzelaufzeichnungen der einzelnen Einnahmen.

**Beispiel eines Kassenberichtes:****Kassenbericht vom 26.01.2015****Nr. 185**

Kassenbestand bei Geschäftsschluss		1.481,65 €
zzgl. Ausgaben am Laufe des Geschäftstages:		
Wareneinkäufe	632,43	
sonstige Geschäftsausgaben	250,00	
Privatentnahmen (lt. Eigenbeleg)	100,00	
Bankeinzahlungen	500,00	
Summe		1.482,43 €
abzüglich		
Einlagen		- 200,00 €
Kassenbestand des Vortages		- 1.073,52 €
<b>Bareinnahme</b>		<b>1.690,56 €</b>

**Elektronische Registrierkassen**

Es gibt keine klare Definition, was unter einer Registrierkasse zu verstehen ist. Die Finanzverwaltung nennt hier beispielhaft auch Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter und Wegstreckenzähler. Registrierkassen verfügen über eine Programmierung, die nicht verändert werden kann. Die Aufzeichnungen der Registrierkassen werden auf einem batteriegepufferten Speicher abgelegt. In der Praxis können drei Arten von Registrierkassen unterschieden werden:

- Registrierkassen mit zwei Drucklaufwerken,
- Registrierkassen mit einem Drucklaufwerk,
- Registrierkassen mit Schnittstellenfunktion.



### Registrierkassen mit zwei Drucklaufwerken

Ältere Modelle elektronischer Registrierkassen verfügen über zwei Drucklaufwerke. Auf einem der Laufwerke werden die Bons gedruckt, die dem Kunden als Rechnung überreicht werden.

Das andere Laufwerk druckt ein Papierjournal, auf welchem sämtliche Eingaben in der Kasse protokolliert werden. In der Kasse selbst werden zwar elektronische Daten erzeugt, eine Speicherung der Daten und ein späterer Abruf ist jedoch nicht möglich.

### Registrierkassen mit einem Drucklaufwerk

Vermeehrt im Umlauf sind auch Registrierkassen, die nur über ein Drucklaufwerk verfügen, mit welchem die Rechnungen für die Kunden ausgedruckt werden. Die Kasseneingaben werden in einem elektronischen Journal erfasst, können jedoch aufgrund der geringen Speicherkapazität nicht über einen längeren Zeitraum vorgehalten werden. Zudem fehlt es an einer Schnittstelle für einen Datenexport.

#### **Hinweis:**

Registrierkassen mit einem oder zwei Drucklaufwerken erzeugen zwar elektronische Aufzeichnung, können diese jedoch weder für längere Zeit vorhalten, noch exportieren. Sie erfüllen die Anforderungen an das BMF Schreiben vom 26.11.2010 nicht und müssen spätestens bis zum 31.12.2016 ausgetauscht werden.

### Registrierkassen mit Schnittstellenfunktion

Moderne Registrierkassen besitzen neben dem Bon-Drucklaufwerk ein elektronisches Journal. Das elektronische Journal kann mittels Schnittstelle auf einem externen Datenträger oder einem angeschlossenen PC gespeichert und so auch einem Betriebsprüfer verfügbar gemacht werden.

Unternehmer müssen sich mit dem Hersteller des Kassensystems in Verbindung setzen, um zu klären, ob die eingesetzte Kasse den GoBD entspricht, sprich eine unveränderbare vollständige Speicherung in auswertbarem Datenformat möglich ist. Softwareanpassungen und Speichererweiterungen müssen bis zum 31.12.2016 erfolgt sein, um die eingesetzte Kasse GoBD-tauglich zu machen.

#### **Hinweis:**

Unternehmer, die bis jetzt noch nicht tätig geworden sind, sollten sich so bald wie möglich mit dem Hersteller ihrer Kasse in Verbindung setzen, um zu klären, ob Softwareanpassungen und Speichererweiterungen möglich sind. Ist dies nicht der Fall, muss auch hier eine Neuanschaffung erfolgen.

Unternehmer, die Kosten einer Aufrüstung oder Neuanschaffung scheuen, können auch zu einer offenen Ladenkasse wechseln. Der Einsatz einer elektronischen Registrierkasse ist keine Pflicht, jedoch wird in den meisten Fällen der Einsatz einer elektronischen Kasse aus betrieblichen Gründen unumgänglich sein.

### PC-Kassen

PC-Kassen basieren auf handelsüblichen Betriebssystemen wie Windows 10. Auf dem PC installierte Kassensoftware oder Warenwirtschaftssysteme bieten umfangreiche Aufzeichnungsmöglichkeiten und betriebswirtschaftliche Aufzeichnungen. Bei PC-Kassen werden die Daten in Datenbanken gespeichert.

Erstellt das Kassensystem detaillierte Einzelaufzeichnungen, müssen diese auch unveränderbar gespeichert werden und dürfen nicht gelöscht werden.

### **Neuregelung nach dem BMF-Schreiben vom 26.11.2010 und den GoBD**

Nach dem Schreiben des BMF und der GoBD müssen alle steuerlich relevanten Einzeldaten (Einzelaufzeichnungspflicht) einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden. Eine Verdichtung dieser Daten oder ausschließliche Speicherung der Rechnungssummen ist unzulässig. Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ausgedruckter Form ist **nicht** ausreichend. Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen.

Ist die komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten - bei der Registrierkasse insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten - innerhalb des Geräts nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar auf einem externen Datenträger gespeichert werden. Ein Archivsystem muss die gleichen Auswertungen wie jene im laufenden System ermöglichen.

Die konkreten Einsatzorte und -zeiträume der Kassensysteme sind zu protokollieren und diese Protokolle sind ebenfalls aufzubewahren. Der Einsatzort bei Taxametern und Wegstreckenzählern ist das Fahrzeug, in dem das Gerät verwendet wurde. Außerdem müssen die Grundlagenaufzeichnungen zur Überprüfung der Bareinnahmen für jedes einzelne Gerät getrennt geführt und aufbewahrt werden.

**Hinweis:**

Was genau unter steuerlich relevanten Daten zu verstehen ist, wird nicht erläutert. Man kann jedoch davon ausgehen, dass die Aufbewahrungspflicht so gut wie alle mit der Kasse erzeugten Aufzeichnungen betrifft, wie z.B. Tagesendsummenbons mit Z-Nummer, Stornobuchungen, Grund- und Systemeinstellungen. Auch die zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen sind aufbewahrungspflichtig. Hierzu gehören insbesondere die Bedienungsanleitung, Programmabrufe, Protokolle über die Einrichtung von Verkäufer-, Kellner- und Trainings speichern etc. sowie alle weiteren internen Anweisungen zur Kassenprogrammierung.

Soweit mit Hilfe einer Kasse auch unbare Geschäftsvorfälle (z. B. EC-Cash, ELV - Elektronisches Lastschriftverfahren) erfasst werden, muss aufgrund der erstellten Einzeldaten ein Abgleich der baren und unbaren Zahlungsvorgänge und deren zutreffende Verbuchung im Buchführungs- bzw. Aufzeichnungswerk gewährleistet sein.

**Fazit:**

Unternehmer sollten ihre Kassenführung überprüfen und kontrollieren, ob die von ihnen eingesetzten Kassensysteme den oben erläuterten Anforderungen entsprechen. Die von der Finanzverwaltung eingeräumte Übergangszeit sollte in keinem Fall überzogen werden.

Bei bargeldintensiven Betrieben kommt einer ordnungsgemäßen Kassenführung und Kassenbuchführung eine besondere Bedeutung zu. Werden hier aufbewahrungspflichtige Unterlagen und elektronische Aufzeichnung vernichtet bzw. gelöscht, so kann dies einen erheblichen Mangel der Buchführung darstellen, der das Finanzamt zu Hinzuschätzungen berechtigt.

#### 4. Verlustberücksichtigung bei Übungsleitern

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass ein Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nur dann möglich ist, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag von 2.400 € übersteigen. Diese Auffassung basiert auf dem Wortlaut der einkommensteuerrechtlichen Regelung. Die Finanzverwaltung versteht diese Regelung offenbar dahingehend, dass - soweit die Einnahmen den steuerfreien Betrag i. H. von 2.400 € nicht überschreiten - ein Abzug von Ausgaben nicht erfolgen kann.

In einem Fall vor dem Finanzgericht Thüringen erzielte eine Steuerpflichtige als Übungsleiterin Einnahmen aus einer Betätigung, die unstreitig eine steuerbegünstigte nebenberufliche Tätigkeit i.S. des Einkommensteuergesetzes war. Da die Einnahmen von 1.200 € unter dem (damals) gültigen Freibetrag von 2.100 € lagen, waren diese Einnahmen steuerfrei. Mit der nebenberuflichen Tätigkeiten waren der Steuerpflichtigen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Ausgaben von 4.100 € entstanden. Den die steuerfreie Aufwandsentschädigung übersteigenden Betrag (4.100 € - 1.200 € = 2.900 €) machte sie in ihrer Einkommensteuererklärung geltend. Das Finanzamt verweigerte jedoch die Anerkennung dieser Aufwendungen.

Das Finanzgericht Thüringen entschied dagegen, dass auch bei unter dem Freibetrag liegenden Einnahmen die über dem Freibetrag liegenden Ausgaben geltend gemacht werden

können (4.100 € - 2.100 € = 2.000 €) und bezog sich bei dieser Entscheidung auf bereits zuvor ergangene Urteile der Finanzgerichte Rheinland-Pfalz und Berlin-Brandenburg. Gemäß den einkommensteuerrechtlichen Regelungen seien Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten steuerfrei, soweit sie den pauschalen Freibetrag nicht überschreiten. Damit solle der durch die aufgeführten Beschäftigungen entstehende Aufwand pauschal steuerfrei abgegolten werden und die Einnahmen daraus seien als Aufwandsentschädigung anzusehen. Überschreiten die Einnahmen für die bezeichneten Tätigkeiten den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben nur insoweit abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen. Das Gesetz regelt jedoch dem Wortlaut nach nicht den Fall, dass die Einnahmen den steuerfreien Betrag nicht über-, sondern unterschreiten, also wie hier nur 1.200 € betragen. Durch die vorliegende Auslegung werde gewährleistet, dass nebenberuflich tätige Übungsleiter im Vergleich zu einem hauptberuflich Tätigen nicht benachteiligt werden. Es sei nicht erkennbar, dass die gesetzliche Regelung die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben einschränken wollte, wenn die Einnahmen den Freibetrag unterschreiten. Dies wäre auch sinnwidrig, denn das ehrenamtliche Engagement von Bürgern solle gestärkt werden - so das Finanzgericht.

**Hinweis:**

Das Finanzgericht Thüringen stellt im Urteilsfall den tatsächlich angefallenen Aufwendungen den (damals) gültigen Freibetrag gegenüber und geht damit von fiktiven Einnahmen i.H.v. 2.100 € aus. Im Ergebnis hat es mit dieser Entscheidung den insgesamt aus dieser Tätigkeit erzielten Verlust beschränkt und einen Teilaufwand von 900 € nicht steuerwirksam berücksichtigt. Zutreffender wäre die Berücksichtigung der tatsächlichen steuerfreien Einnahmen von 1.200 € gewesen. Das entspräche auch der Auffassung des Finanzgerichtes Rheinland-Pfalz und des Finanzgerichtes Berlin-Brandenburg. In beiden Fällen haben die Finanzämter die vom Finanzgericht zugelassene Revision nicht eingelegt - möglicherweise, um eine Bestätigung der Entscheidung durch den BFH zu verhindern. Das könnte sich nun ändern. Gegen das besprochene Urteil des Finanzgerichtes Thüringen wurde Revision eingelegt.

Quelle: FG Thüringen, Urteil vom 30. September 2015, 3 K 480/14, Revision eingelegt (Az. des BFH: III R 23/15), EFG 2015 S. 2163

## 5. Folgen einer Rangrücktrittserklärung

Im vergangenen Jahr hatte der BFH die Frage geklärt, ob eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, unter das ertragssteuerrechtliche Passivierungsverbot fällt.

Da diese Problematik in der Praxis häufiger vorkommt, möchten wir anhand dieses Urteils die Folgen einer Rangrücktrittserklärung in Kürze darstellen.

Gerät eine GmbH in die Krise, stellt sich für die Gesellschafter die Frage, welche Maßnahmen ergriffen werden können, um eine Insolvenz der Kapitalgesellschaft zu verhindern. Haben Gesellschafter Forderungen gegenüber ihrer GmbH, ist ein Rangrücktritt ein geeignetes Mittel, um die Überschuldung der GmbH zu vermeiden. Bei einem Rangrücktritt treten der oder die Gesellschafter mit ihren Forderungen gegenüber der GmbH hinter alle anderen Gläubiger zurück und verzichten auf eine Verzinsung ihrer Ansprüche, jedoch ohne gänzlich auf die Forderung zu verzichten.

Die Folgen dieses Rangrücktrittes sind hinsichtlich des Überschuldungsstatus nach der Insolvenzordnung, der Bilanzierung in der Handelsbilanz und der in der Steuerbilanz zu unterscheiden.

Tritt der Gesellschafter hinter alle anderen Forderungen zurück, ist das Darlehen beim Überschuldungsstatus nach der Insolvenzordnung nicht zu berücksichtigen. Da kein Forderungsverzicht ausgesprochen wird, ist die Verbindlichkeit in der Handelsbilanz jedoch weiterhin zu passivieren. Für die Steuerbilanz existiert ein Passivierungsverbot für Rückstellungen und Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen. Solche Verbindlichkeiten dürfen erst dann angesetzt werden, wenn die Einnahmen oder Ge-

winne angefallen sind. Diese Anforderung in der Steuerbilanz ist bei einem Rangrücktritt unbedingt zu beachten, wie das Urteil des BFH aus dem vergangenen Jahr zeigt.

Eine Mutter-GmbH hatte ihrer Tochter-GmbH ein langfristiges Darlehen gewährt. Als die Tochtergesellschaft in die Krise geriet, erklärte sie einen Rangrücktritt für dieses Darlehen. Der Rangrücktritt war so formuliert, dass die Muttergesellschaft mit ihrer Forderung hinter sämtliche Forderungen anderer Gläubiger einschließlich aller Gläubiger zurücktrat und sie Tilgung und Verzinsung des Darlehens nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss verlangen konnte.

Der BFH kam hier zu dem Ergebnis, dass diese Abhängigkeit vom Bilanzgewinn keine gegenwärtige Belastung des Vermögens beinhalte, was auch für die Abhängigkeit der Rückzahlung aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss gelte. Daher greife hier das steuerrechtliche Passivierungsverbot. Dies hat zur Folge, dass die Verbindlichkeit in der Steuerbilanz auszubuchen ist und ein entsprechender Gewinn entsteht.

In diesem für die GmbH in der Hauptsache negativem Urteil vollzog der BFH jedoch auch eine für Kapitalgesellschaften und Gesellschafter positive Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung. Denn der BFH stellte fest, dass durch diesen Rangrücktritt dann eine verdeckte Einlage gegeben ist, soweit das Darlehen noch werthaltig ist.

Im verhandelten Fall belief sich das Darlehen auf 9 Mio. € und war noch in Höhe von 6 Mio. € werthaltig. Insoweit war der entstandene Bilanzgewinn von 9 Mio. € außerbilanziell um 6 Mio. € zu korrigieren. In der gleichen Höhe lägen nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung vor.

#### **Hinweis:**

Ein qualifizierter Rangrücktritt muss daher auch eine Tilgung aus weiterem, die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden freien Vermögen zulassen, um eine Ausbuchung der Verbindlichkeit aus der Steuerbilanz zu verhindern

Wir unterstützen Sie gerne bei der Formulierung eines Rangrücktrittes.

Quelle: BFH-Urteil vom 15. April 2015, I R 44/14, LEXinform Nr.: 0934890

## **6. Abgrenzung einer Betriebsfeier zu einer betrieblichen Repräsentationsveranstaltung**

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat entschieden, dass bei Überschreiten der Freigrenze (seit 2015 Freibetrag) von 110 € eine betriebliche Veranstaltung zu Werbezwecken nur dann nicht zum Zufluss von Arbeitslohn führt, wenn an ihr weit überwiegend Geschäftspartner und andere externe Gäste und daneben nur einige Arbeitnehmer teilnehmen. Tritt auf der Betriebsveranstaltung des Arbeitgebers dabei ein weltbekannter Künstler auf, fließt dem Arbeitnehmer für die Teilnahme seiner Familienangehörigen in Höhe des durchschnittlichen Konzertkartenpreises weiterer Arbeitslohn zu.

Eine GmbH beschäftigte in ihrer Firmengruppe etwa 1.000 Mitarbeiter. Anlässlich ihres Firmenjubiläums veranstaltete sie 2006 eine Jubiläumsfeier, zu der sie über die Firmenzeitschrift sämtliche Mitarbeiter einlud. Vorgesehen waren im Anschluss an einen Sektempfang und verschiedene Reden ab 20:30 Uhr der Auftritt mehrerer Unterhaltungskünstler sowie der Auftritt des engagierten Stargastes, bevor später von einer sehr bekannten Band zur Tanzmusik aufgespielt werde. Daneben lud die GmbH weitere Gäste aus Politik und Wirtschaft ein. Tatsächlich nahmen an der Veranstaltung 1.060 Gäste teil. Darunter befanden sich insgesamt 871 aktive bzw. ehemalige Mitarbeiter einschließlich der sie begleitenden Ehepartner und Lebensgefährten. Die Veranstaltung fand in der aufwändig umdekorierten Montagehalle der GmbH statt. Die GmbH sah die Jubiläumsfeier zunächst als lohnsteuerpflichtige Betriebsveranstaltung an, die sie mit einem pauschalen Steuersatz von 25 % anmeldete. Im Anschluss an eine 2010 durchgeführte LSt-Außenprüfung hob das Finanzamt mit Bescheid vom 10.02.2012 den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Dagegen legte die GmbH Einspruch ein und machte nunmehr geltend, dass es sich nicht um eine (wegen der Höhe der Kosten als unüblich anzusehende und damit lohnsteuerpflichtige) Betriebsveranstaltung gehandelt habe, sondern – wegen der Ausrichtung auf die Repräsentation des Unternehmens nach außen – um eine öffentliche Feier, die zur Entlohnung der Mitarbeiter gänzlich ungeeignet



gewesen sei (sog. allgemeine betriebliche Veranstaltung des Arbeitgebers). Der Einspruch blieb erfolglos.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg wies die Klage ab. Unter Betriebsveranstaltungen seien Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter zu verstehen, bei denen die Teilnahme grundsätzlich allen Betriebsangehörigen offenstehe und bei denen das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an ihrer Durchführung in der Förderung des Kontakts der Arbeitnehmer untereinander und in der Verbesserung des Betriebsklimas zu sehen sei. Einen solchen Charakter habe die streitige Jubiläumsfeier gehabt, da die GmbH sämtliche Mitarbeiter eingeladen hatte. Auch im Hinblick auf den äußeren Rahmen sowie den Programmablauf habe die Feier offenkundig auch einen gesellschaftlichen Charakter. Entgegen der Darstellung der GmbH sei die Veranstaltung durchaus geeignet gewesen, den Kontakt der Mitarbeiter untereinander zu fördern. Schon das reine Zahlenverhältnis (871 von 1.060 Teilnehmern) zeige, dass der Umgang mit hochrangigen außerbetrieblichen Gästen keineswegs die Haupt-, geschweige denn die Alleinaufgabe der breiten Mehrzahl der zur Feier eingeladenen Betriebsangehörigen war. Das Bestreben der GmbH sich mit der Feier zugleich gegenüber der Öffentlichkeit als erfolgreiches Unternehmen zu präsentieren, verschaffe ihr noch keinen Charakter als bloße Repräsentations- oder Werbeveranstaltung. Dafür hätte die Anwesenheit externer Gäste im Vordergrund stehen müssen.

**Hinweis:**

Das Finanzgericht ließ die Revision zu. Die Klärung der Frage nach der Abgrenzung zwischen Betriebsveranstaltungen einerseits und betrieblichen Repräsentationsveranstaltungen andererseits diene der Fortbildung des Rechts.

Quelle: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 5. Mai 2015, 6 K 115/13, Revision eingelegt (Az. des BFH: VI R 51/15), EFG 2015 S. 2167

## 7. Beschränkter Abzug sonstiger Vorsorgeaufwendungen

Der BFH hat entschieden, dass die beschränkte Abziehbarkeit sonstiger Vorsorgeaufwendungen (private Risikolebensversicherungen, Unfallversicherungen, Kapitallebensversicherungen) verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist.

Geklagt hatte ein Ehepaar, die im Jahr 2010 zusammen veranlagt wurden. Der Ehemann erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb. Die Ehefrau nur solche aus Gewerbebetrieb. Vom Arbeitslohn des Ehemanns behielt dessen Arbeitgeber in 2010 Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung und zur gesetzlichen Pflegeversicherung ein. In ihrer Einkommensteuererklärung machten die Eheleute darüber hinaus Beiträge für eine Risikolebensversicherung, eine Unfallversicherung sowie drei Kapitallebensversicherungen (vor dem 01.01.2005 abgeschlossen) als sonstige Vorsorgeaufwendungen geltend. Da der gemeinsame Höchstbetrag aufgrund der Beiträge des Ehemanns zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung überschritten war, berücksichtigte das Finanzamt die darüber hinausgehenden sonstigen Vorsorgeaufwendungen nicht. Die Klage, mit der die Verfassungswidrigkeit des gemeinsamen Höchstbetrags geltend gemacht wurde, wies das Finanzgericht zurück.

So auch der BFH. Eine Verpflichtung zur steuerlichen Freistellung bestehe nur für Beiträge zu Versicherungen, die den Schutz des Lebensstandards des Steuerpflichtigen in Höhe des Existenzminimums (subjektives Nettoprinzip) gewährleisteten. Hierzu gehöre die Kranken- und Pflegeversicherung, allerdings nur auf Sozialhilfeniveau. Auf das (höhere) Sozialversicherungsniveau sei nicht abzustellen. Unerheblich sei, ob andere Kriterien, etwa die faktische oder rechtliche Zwangsläufigkeit von Beiträgen oder die Notwendigkeit einzelner Aufwendungen im Rahmen der Daseinsvorsorge vorlägen. Der Gesetzgeber sei der Verpflichtung zur Freistellung von Kranken- und Pflegeversicherungen durch die Neuregelung nachgekommen. Demgegenüber sei er nicht verpflichtet gewesen, die sonstigen Vorsorgeaufwendungen überhaupt als Sonderausgaben zuzulassen. Kapitalversicherungen seien zwar grundsätzlich als Sonderausgaben berücksichtigungsfähig (geblieben). Überstiegen sie jedoch die Höchstbeträge der abziehbaren Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, seien sie (anders als in den Vorjahren) der Höhe nach überhaupt nicht mehr als Sonderausgaben

abziehbar. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Umstellung waren für den BFH nicht erkennbar.

**Hinweis:**

Da der BFH einen Verfassungsverstoß verneint, war die Sache nicht dem BVerfG zur Entscheidung vorzulegen. Für die von dem BFH-Urteil betroffenen Eheleute besteht allerdings die Möglichkeit der Verfassungsbeschwerde. Es bleibt abzuwarten, ob davon Gebrauch gemacht wird. Aber auch diese hätte wohl nur sehr geringe Erfolgsaussichten.

Quelle: BFH-Urteil vom 9. September 2015, X R 5/13, NWB DokID: LAAAF-09212

## 8. BFH bestätigt Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Eigenbelastung

Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands, wie z.B. Krankheitskosten, so können diese als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden. Ein Abzug solcher Aufwendungen kommt jedoch nur in Betracht, soweit die Aufwendungen die zumutbare Eigenbelastung übersteigen. Die Höhe der zumutbaren Eigenbelastung richtet sich nach dem Einkommen und den Familienverhältnissen des Steuerpflichtigen.

In gleich mehreren Verfahren hatten Steuerpflichtige angezweifelt, ob die zumutbare Eigenbelastung mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Die Verfahren waren beim BFH anhängig und Steuerpflichtige angehalten, ihre Belege über außergewöhnliche Belastungen, wie z.B. Rezeptgebühren, Seehilfen oder Zahnersatz, zu sammeln und auch dann in der Einkommensteuererklärung anzugeben, wenn ein Überschreiten der zumutbaren Eigenbelastung nicht gegeben war. Steuerbescheide ergingen in diesem Punkt vorläufig.

Nun hat der BFH in zwei anhängigen Verfahren über die zumutbare Eigenbelastung in Fällen von erklärten Krankheitskosten entschieden und die Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Eigenbelastung bejaht.

Zwar würden Krankheitskosten - ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung - dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Bei den typischen und unmittelbaren Krankheitskosten werde die Außergewöhnlichkeit letztlich unwiderleglich vermutet und die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen weder dem Grunde noch der Höhe nach geprüft.

Jedoch ist nach Auffassung des BFH der Ansatz der zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten, auch soweit es um den Abzug von Zuzahlungen zu Krankheitskosten geht, von verfassungswegen hinzunehmen. Die Bemessung des einkommensteuerrechtlich maßgeblichen Existenzminimums richtet sich grundsätzlich nach dem im Sozialhilferecht niedergelegten Leistungsniveau. Auch Sozialhilfeempfänger hätten jedoch Zuzahlungen zu leisten. Daher sei eine Differenzierung zwischen Krankheitskosten und anderen als außergewöhnliche Belastungen abziehbaren Aufwendungen beim Ansatz der zumutbaren Belastung verfassungsrechtlich nicht geboten. Nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung des BVerfG sei Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Beurteilung, ob eine einkommensteuerrechtliche Regelung Aufwendungen des Steuerpflichtigen aus dem Bereich der privaten Lebensführung sowie das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums hinreichend berücksichtigt. Auch Sozialhilfeempfänger hätten wie alle gesetzlich Versicherten Zuzahlungen von bis zu 2 % ihres Bruttoeinkommens zu ihren Krankheitskosten zu erbringen, bzw. Leistungskürzung hinzunehmen. Hiergegen hätte das Bundessozialgericht keine verfassungsrechtlichen Bedenken gesehen und auch die Verfassungsbeschwerde gegen diese Rechtsprechung sei nicht zur Entscheidung angenommen worden.

**Hinweis:**

Damit bleibt es dabei, dass Krankheitskosten und andere außergewöhnliche Belastungen nur dann teilweise zum Abzug kommen, wenn die zumutbare Eigenbelastung überschritten wird. Stehen dem Steuerpflichtigen mehrere Aufwendungen ins Haus, für welche ein Abzug als außergewöhnliche Belastungen dem Grunde nach möglich ist, wie eine bevorstehende Zahn-OP und die Neuanschaffung einer Brille, so sollten diese - wenn möglich - in einem Kalenderjahr geleistet werden, um so zumindest einen Teil der Aufwendungen zum Abzug zu bringen, wenn dadurch die zumutbare Eigenbelastung überschritten wird.

Quelle: BFH-Urteil vom 2. September 2015, VI R 32/13 und VI R 33/13, LEXinform Nrn.:0929761, 0929760

## 9. Haushaltsnahe Handwerkerleistung bei Ausbau der Gemeindestraße

Aufwendungen für eine "Zulegung" an das öffentliche Straßennetz sind nach Meinung des Finanzgerichtes Nürnberg als für die Haushaltsführung notwendige Leistungen der Daseinsvorsorge vollumfänglich, d.h. auch soweit sie im öffentlichen Raum vorgenommen werden, als steuerbegünstigte Handwerkerleistungen berücksichtigungsfähig.

In dem Verfahren war streitig, ob und in welchem Umfang die auf das öffentliche Straßenland vor dem Grundstück des Steuerpflichtigen entfallenden Aufwendungen für den Ausbau der Gemeindestraße durch die zuständige Verwaltungsgemeinschaft als steuerbegünstigte Handwerkerleistungen zu berücksichtigen waren. Neben der Straße modernisierte die Gemeinde auch die Zuleitungen für Wasser sowie das Internet, wobei von den gesamten Kosten nur etwa die Hälfte auf die Grundstückseigentümer umgelegt wurde. Die geltend gemachten Aufwendungen berücksichtigte das Finanzamt mit der Begründung nicht, dass Ausbaubeiträge von Gemeindestraßen nicht zu den begünstigten Handwerkerleistungen gehörten.

Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Auf Antrag ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, um 20 %, höchstens um 1.200 €. Die Finanzverwaltung schließe hieraus, dass nur Handwerkerleistungen, die „in“ einem Haushalt, nicht aber solche, die „für“ einen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, steuerbegünstigt seien. Dieses enge Verständnis der Vorschrift greife nach Auffassung des Bundesfinanzhofs jedoch zu kurz. Die Grenzen des Haushalts seien nicht ausnahmslos durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt. Nach der BFH-Rechtsprechung könne auch die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen begünstigt sein, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund erbracht werden. Es müsse sich dabei allerdings um Leistungen handeln, die in unmittelbarem räumlichem Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt würden und dem Haushalt dienen.

Nach diesen Grundsätzen könne für die vor dem Anwesen des Steuerpflichtigen befindliche Straße nichts anderes gelten. Hiernach gehören zu einer ordentlichen Haushaltsführung gleichermaßen Wasseranschlüsse, Abwasser, Elektrizität, aber auch eine Zuwegung.

### **Hinweis:**

Das Finanzgericht hat die Revision gegen sein Urteil zugelassen, da eine Vielzahl von gleich gelagerten Fällen zu erwarten ist und die Auffassung der Finanzverwaltung im Widerspruch zur aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steht. Das Urteil ist aber bereits rechtskräftig geworden.

Quelle: FG Nürnberg, Urteil vom 24. Juni 2015, 7 K 1356/14, rechtskräftig, NWB DokID: XAAAF-06428