

Aktuelles aus der Gesetzgebung und Rechtsprechung

06 | 2017

Für Unternehmer

Umsatzsteuer: Bundesfinanzhof durchschlägt gordischen Knoten in Bauträger-Altfällen

| Seit geraumer Zeit ringen die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte um eine verfassungsgerechte Lösung in sogenannten **Bauträger-Altfällen**. Aktuell hat der Bundesfinanzhof hierzu entschieden und damit wohl den gordischen Knoten in den meisten Fällen durchschlagen. Denn nach der Entscheidung kann eine Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer nur dann zu seinem Nachteil geändert werden, wenn ihm ein **abtretbarer Anspruch auf Zahlung der Umsatzsteuer gegenüber dem Leistungsempfänger** zusteht. |

Hintergrund und Rückblick

In § 13b Umsatzsteuergesetz (= UStG) sind bestimmte Fälle aufgeführt, in denen der Leistungsempfänger (also nicht der leistende Unternehmer) die Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt schuldet. Dies wird als **Übertragung der Steuerschuldnerschaft** bezeichnet.

Die für die Baubranche verankerte Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger hatte die Finanzverwaltung ab 2010 per Verwaltungsanweisung auch auf **bauleistungsempfangende Bauträger** ausgedehnt. Somit erstellten die an Bauträger leistenden Unternehmer fortan „**Nettorechnungen**“ und überließen die Abführung der Umsatzsteuer den Bau-

trägern. Diese konnten jedoch wegen ihrer zumeist steuerfreien Verkaufsumsätze **keinen (spiegelbildlichen) Vorsteuerabzug** geltend machen.

Als der Bundesfinanzhof die Einbeziehung der Bauträger in die Anwendung des § 13b UStG als rechtswidrig verwarf, rollte auf die Finanzämter eine Antragswelle mit **Rückerstattungsfordernissen der Bauträger** zu. Dies wollte der Gesetzgeber mit einem **Reparaturversuch** verhindern:

Zum einen wurde **der alte Status quo** (weitgehend) wiederhergestellt. Denn nach dem geänderten § 13b UStG wird der Leistungsempfänger für bezogene Bauleistungen dann Steuerschuldner, wenn er ein Unternehmer ist, der nach-

Daten für den Monat Juli 2017

STEUERTERMINE

Fälligkeit:

- USt, LSt = 10.7.2017

Überweisungen (Zahlungsschonfrist):

- USt, LSt = 13.7.2017

Scheckzahlungen:

Bei Scheckzahlung muss der Scheck dem Finanzamt spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen!

BEITRÄGE SOZIALVERSICHERUNG

Fälligkeit Beiträge 7/2017 = 27.7.2017

VERBRAUCHERPREISINDEX

(Veränderung gegenüber Vorjahr)

4/16	9/16	12/16	4/17
- 0,3 %	+ 0,5 %	+ 1,7 %	+ 2,0 %

haltig entsprechende Leistungen erbringt. Davon ist auszugehen, wenn ihm das Finanzamt eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes **gültige Bescheinigung** darüber erteilt hat.

Für Altfälle wurde § 27 Abs. 19 UStG eingefügt. Hier wurde **rückwirkend** (für Umsätze, die vor dem 15.2.2014 ausge-

führt wurden) geregelt, dass in den Fällen, in denen die Leistungsempfänger nachträglich einen Korrekturantrag stellen, die Steuer **bei den leistenden Unternehmern nachzufordern** ist. Zur Vereinfachung des Verfahrens wurde geregelt, dass der leistende Unternehmer in diesen Fällen seinen dann gegenüber dem Leistungsempfänger **zivilrechtlich entstehenden Anspruch** auf Nachzahlung der Umsatzsteuer an das Finanzamt abtreten kann, welches im Anschluss mit der Erstattungsforderung des Leistungsempfängers gegenüber dem Fiskus aufrechnen wird.

Die Rückwirkung dieser Regelung (§ 27 Abs. 19 UStG) und die Nachbelastung der leistenden Unternehmer löste **zahlreiche zivil- wie finanzgerichtliche Verfahren** aus. In der Praxis wartete man seitdem gespannt auf höchstgerichtliche Entscheidungen in einem Hauptsacheverfahren – und eine derartige Entscheidung liegt nun vor.

Entscheidung des Bundesfinanzhofs

Das Finanzamt darf die Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 UStG gegenüber dem leistenden Unternehmer nur dann ändern, wenn diesem **ein abtretbarer Anspruch** auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger zusteht.

Diese **zusätzliche Änderungsvoraussetzung** ergibt sich aus einer Auslegung von § 27 Abs. 19 UStG nach Normzweck, Sinnzusammenhang und Wortlaut. Dabei ist zudem der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung zu berücksichtigen.

Kurzum: Der leistende Unternehmer wird auf diese Weise **vollständig von der Umsatzsteuer auf seine Leistun-**

gen entlastet. Er steht dann so, wie er stünde, wenn alles von vornherein richtig beurteilt worden wäre.

Offene Fragen

Beim Bundesfinanzhof gibt es **zwei Umsatzsteuer-senate**. Entschieden hat vorerst aber nur der V. Senat des Bundesfinanzhofs, sodass eine abweichende Sichtweise des XI. Senats zumindest denkbar ist.

Zudem betrifft die aktuelle Entscheidung nur die Seite des bauleistenden Unternehmers. Hinsichtlich der **Erstattungsanträge der Bauträger** ist noch unklar, ob die Finanzverwaltung diesen tatsächlich die Auszahlung der zu Unrecht abgeführten Umsatzsteuer verweigern kann, bis der Bauträger die **Rückzahlung der Umsatzsteuer-Differenz an den Bauleistenden nachweist**. Diese Frage hat der Bundesfinanzhof ausdrücklich offengelassen.

Beachten Sie | Das Finanzgericht Münster hat zu dieser Frage die Ansicht vertreten, dass die Umsatzsteuerschuldnerschaft des Bauträgers unabhängig davon entfällt, ob der Bauträger die Umsatzsteuer an den leistenden Bauunternehmer erstattet. Die Finanzverwaltung hat hiergegen aber **bereits Revision** eingelegt.

In diesem Sinne stellt die vorliegende Entscheidung **nur eine Etappe** im wohl noch längeren Weg zur verfassungs- und unionsrechtlichen Klärung und nachfolgenden Abwicklung der Bauträger-Altfälle dar.

Quelle | BFH-Urteil vom 23.2.2017, Az. V R 16, 24/16, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 193273; FG Münster, Urteil vom 31.1.2017, Az. 15 K 3998/15 U, Rev. BFH Az. V R 6/17

Für alle Steuerpflichtigen

Lebenslanges Kindergeld bei spät diagnostiziertem Gendefekt?

| Eltern erhalten für erwachsene Kinder zeitlich unbegrenzt Kindergeld, wenn das Kind behindert ist und es deshalb seinen Unterhalt nicht selbst bestreiten kann. Dies soll nach Ansicht des Finanzgerichts Köln auch dann gelten, wenn ein **Gendefekt erst nach Erreichen der Kindergeld-Altersgrenze diagnostiziert** wird und das Kind davor seinen Lebensunterhalt selbst bestreiten konnte. |

Sachverhalt

Die 1968 geborene T leidet an einer erblichen Muskelerkrankung, bei der es zu einer fortschreitenden Abnahme der Muskelkraft kommt. Diagnostiziert wurde dies erst im Alter von 30 Jahren. In der Folge verschlechterte sich der Gesundheitszustand. Mit 40 Jahren wurde ein Grad der Behinderung von 100 % verbunden mit dem Merkzeichen G und aG festgestellt. Seit dem 43. Lebensjahr bezieht sie eine Rente wegen voller Erwerbsminderung.

Den vom Vater gestellten Kindergeldantrag für die Zeit ab Januar 2010 lehnte die Familienkasse ab. Begründung: Die Behinderung sei nicht vor dem Erreichen der Altersgrenze eingetreten, die für vor 1982 Geborene noch bei 27 Jahren (heute 25 Jahre) lag. Der Gendefekt habe erst wesentlich später zu einer Behinderung geführt. Die hiergegen erhobene Klage hatte vor dem Finanzgericht Köln Erfolg.

Die Erkrankung besteht bereits seit der Geburt. Dass sie erst nach Vollendung des 27. Lebensjahres diagnostiziert worden ist, ist unerheblich, da es **auf den objektiven Befund ankommt** und nicht auf dessen Kenntnis. Ebenfalls belanglos ist, dass die Tochter zunächst nur leichtere Symptome der Krankheit verspürt hat. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs muss nur die Behinderung vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten sein, nicht aber die dadurch bedingte Unfähigkeit zum Selbstunterhalt.

Beachten Sie | Gegen diese Entscheidung ist bereits die **Revision anhängig**.

Quelle | FG Köln, Urteil vom 12.1.2017, Az. 6 K 889/15, Rev. BFH Az. XI R 8/17, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 193078; BFH-Urteil vom 4.8.2011, Az. III R 24/09

Für Arbeitnehmer

Kein Lohnsteuerfreibetrag für Rürup-Beiträge

| Wer Beitragszahlungen in einen Rürup-Rentenvertrag leistet, erhält für die als Sonderausgaben abziehbaren Beiträge **keinen Lohnsteuerfreibetrag**. Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs ist diese Regelung verfassungskonform. |

Hintergrund: Durch einen Lohnsteuerfreibetrag erhalten Arbeitnehmer ein **höheres Nettogehalt**, da der Lohnsteuerabzug verringert wird. Die Lohnsteuer ist aber nur eine Form der Einkommensteuer und somit **keine Steuer eigener**

Art. Bei einem Lohnsteuerfreibetrag fällt also eine etwaige Steuererstattung im Zuge der Einkommensteuerveranlagung entsprechend geringer aus.

Quelle | BFH-Urteil vom 10.11.2016, Az. VI R 55/08, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 192762

Für Arbeitnehmer

Doppelte Haushaltsführung: Hausrat und Einrichtungsgegenstände weiter voll abzugsfähig

Seit 2014 sind bei einer doppelten Haushaltsführung für **Unterkunftskosten nur noch maximal 1.000 EUR** im Monat als Werbungskosten abziehbar. Zu diesen Unterkunftskosten zählt das Bundesfinanzministerium auch die **Aufwendungen für notwendige Einrichtungsgegenstände (ohne Arbeitsmittel)**. Diese Ansicht teilt das Finanzgericht Düsseldorf jedoch nicht.

■ Sachverhalt

Ein Arbeitnehmer unterhielt im Streitjahr 2014 neben seinem eigenen Hausstand (Lebensmittelpunkt) eine Wohnung am Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte. Mit seiner Einkommensteuererklärung begehrte er den Abzug von notwendigen Mehraufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung (Miete zuzüglich Nebenkosten, Aufwendungen bzw. Abschreibungen für Möbel und Einrichtungsgegenstände).

Das Finanzamt berücksichtigte die Aufwendungen indes nur insoweit, als sie den Betrag von 1.000 EUR pro Monat nicht überstiegen. Dagegen wandte sich der Arbeitnehmer und machte geltend, die Aufwendungen für die Einrichtung der Wohnung seien unbeschränkt abzugsfähig, da sie keine Unterkunftskosten darstellen. Diese Auffassung bestätigte nun das Finanzgericht Düsseldorf.

Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und notwendigen Hausrat werden vom Höchstbetrag nicht erfasst. Weder aus dem gesetzlichen Wortlaut noch aus teleologischen und historischen Erwägungen ergibt sich eine Begrenzung dieser Aufwendungen. Gesetzgeberisches Ziel der Neuregelung war und ist, **lediglich die Kosten für die Unterkunft auf 1.000 EUR monatlich zu begrenzen**.

Beachten Sie | Gegen diese Entscheidung ist die **Revision anhängig**.

Quelle | FG Düsseldorf, Urteil vom 14.3.2017, Az. 13 K 1216/16 E, Rev. BFH Az. VI R 18/17, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 193302; BMF-Schreiben vom 24.10.2014, Az. IV C 5 - S 2353/14/10002, Rz. 104

Für GmbH-Gesellschafter

Zinsen für Gesellschafterdarlehen: Bei mittelbarer Beteiligung gilt die Abgeltungsteuer

Gewährt ein Gesellschafter einer GmbH, an der er mit **mindestens 10 % unmittelbar beteiligt ist**, ein Darlehen, sind die Zinsen mit dem **persönlichen Steuersatz** zu versteuern, der deutlich höher sein kann als der Abgeltungsteuersatz von 25 %. Diese Regelung gilt aber nur für unmittelbare Beteiligungen. Das heißt: Wird die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft **„nur“ mittelbar gehalten**, ist die Abgeltungsteuer anzuwenden. Dies hat der Bundesfinanzhof entschieden.

■ Sachverhalt

Im Streitfall hatten eine Steuerpflichtige und ihr (später verstorbener) Ehemann an eine Kapitalgesellschaft, an der sie nicht unmittelbar beteiligt waren (Enkelgesellschaft), ein Grundstück veräußert und die Kaufpreisforderung in ein verzinsliches Darlehen umgewandelt. An der Enkelgesellschaft war zu 94 % eine weitere Kapitalgesellschaft (Muttergesellschaft) beteiligt, an der die Steuerpflichtige zunächst Anteile in Höhe von 10,86 % und später dann in Höhe von 22,80 % des Stammkapitals hielt.

Strittig war nun die Besteuerung der Darlehenszinsen. Das Finanzamt stellte auf den persönlichen Steuersatz ab, wohingegen das Finanzgericht Rheinland-Pfalz und der Bundesfinanzhof den Abgeltungsteuersatz anwandten.

Die Regelung, wonach die Zinsen aus Darlehen eines mindestens zu 10 % **unmittelbar beteiligten** Gesellschafters nicht der Abgeltungsteuer unterliegen, findet für Darlehen eines mittelbaren Gesellschafters keine Anwendung. Ein gesetzgeberisches Versehen ist insoweit ausgeschlossen, als die **mittelbare Beteiligung hier nicht explizit genannt ist**, in der gleichen Norm (zu einer anderen

Fallgestaltung) aber schon. Dies zeigt, dass die beiden Begriffe nicht bedeutungsgleich zu verwenden sind.

Zudem ist eine **weitere Ausnahmeregelung** für den Ausschluss der Abgeltungsteuer nicht anzuwenden. Danach muss der Gesellschafter der Muttergesellschaft als Darlehensgeber im Verhältnis zur Enkelgesellschaft als Darlehensnehmerin **eine nahestehende Person** sein. Das hierzu erforderliche Nähe- und Abhängigkeitsverhältnis liegt jedenfalls dann vor, wenn der Darlehensgeber als Gläubiger der Kapitalerträge **eine Beteiligung an der Muttergesellschaft innehat**, die es ihm ermöglicht, seinen Willen in deren Gesellschafterversammlung durchzusetzen. Zusätzlich muss die Mutter- an der Enkelgesellschaft zu mindestens 10 % beteiligt sein.

Da die Steuerpflichtige im Streitjahr aber über **keine Mehrheit der Stimmrechte** in der Gesellschafterversammlung der Muttergesellschaft verfügte und auch keine anderweitige „faktische“ Beherrschung erkennbar war, war sie im Verhältnis zur Enkelgesellschaft **keine nahestehende Person**.

Quelle | BFH-Urteil vom 20.10.2016, Az. VIII R 27/15, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 193071

Für Unternehmer

Rückstellungen in der Steuerbilanz sind der Höhe nach auf den Handelsbilanzansatz begrenzt

Mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen dürfen Rückstellungen in der Steuerbilanz den handelsrechtlichen Wert **nicht übersteigen**. Diese Sichtweise der Finanzverwaltung hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz jüngst bestätigt.

Unterschiede können sich u. a. aus dem **Abzinsungszeitraum** ergeben. Bei Sachleistungsverpflichtungen ist **steuerlich** der Zeitraum bis zum Erfüllungsbeginn maßgebend. Da **handelsrechtlich** auf das Ende der Erfüllung abgestellt wird, ergibt sich hier eine höhere Abzinsung und somit ein niedrigerer Wert.

Beachten Sie | Ob die (für die Finanzverwaltung günstige) Deckelung der Rückstellungshöhe wirklich zulässig ist, wird der Bundesfinanzhof in der **Revision** entscheiden müssen.

Quelle | FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 7.12.2016, Az. 1 K 1912/14, Rev. BFH Az. I R 18/17, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 193496

Für Kapitalanleger

Positive Entscheidung des Bundesfinanzhofs zum Verlustausgleich bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Erzielen Steuerpflichtige sowohl negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, das der Abgeltungsteuer unterliegt, als auch positive Einkünfte aus Kapitalvermögen, das nach dem persönlichen Steuersatz zu besteuern ist, **kann eine Verrechnung erfolgen**. Hierzu ist es allerdings erforderlich, dass der Steuerpflichtige bei seiner Einkommensteuererklärung in der Anlage KAP die sogenannte **Günstigerprüfung** beantragt. |

■ Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger hatte Zinsen aus einem privaten Darlehen erzielt. Dieses ordnete das Finanzamt als Darlehen zwischen nahestehenden Personen ein, sodass die Zinsen nach dem persönlichen Steuersatz zu besteuern waren. Daneben erzielte er negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterlagen. In seiner Steuererklärung beantragte der Steuerpflichtige im Wege der Günstigerprüfung die Verrechnung dieser Kapitaleinkünfte. Dies lehnten das Finanzamt und das Finanzgericht Rheinland-Pfalz ab. Der Bundesfinanzhof war hier jedoch großzügiger.

Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit anderen Einkunftsarten (z. B. Vermietung und Verpachtung) ausgeglichen werden. Diese Regelung schließt aber nicht aus, dass negative Kapitaleinkünfte, die unter die Abgeltungsteuer fallen, mit positiven Kapitaleinkünften, die dem persönlichen Steuersatz unterliegen, verrechnet werden dürfen.

Voraussetzung ist jedoch, dass der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung **einen Antrag auf Günstigerprüfung** stellt. Dieser hat zur Folge, dass die der Abgeltungsteuer unterliegenden negativen Kapitaleinkünfte der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, sodass eine **Verlustverrechnung** möglich wird.

PRAXISHINWEIS | Die Verlustverrechnung hat hier eine positive und eine negative Folgewirkung:

- Der Abzug des Sparer-Pauschbetrags (801 EUR) ist bei Kapitaleinkünften, die der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, ausgeschlossen.
- Allerdings können die tatsächlich angefallenen Werbungskosten abgezogen werden, was bei einer Versteuerung nach der Abgeltungsteuer grundsätzlich nicht zulässig ist.

Quelle | BFH-Urteil vom 30.11.2016, Az. VIII R 11/14, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 193278

Für alle Steuerpflichtigen

Erben müssen für einen geerbten Pflichtteilsanspruch Erbschaftsteuer zahlen

Ein vom Erblasser nicht geltend gemachter Pflichtteilsanspruch gehört zum Nachlass und unterliegt beim Erben der Erbschaftsteuer. Auf die **Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs durch den Erben** kommt es nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs nicht an. |

Das Vermögen des Erblassers geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge als Ganzes auf den Erben über. Dazu gehört auch ein **dem Erblasser zustehender Pflichtteilsanspruch**, weil dieser Anspruch kraft Gesetzes vererblich ist. Für die Besteuerung ist es nicht erforderlich, dass der Erbe den geerbten Pflichtteilsanspruch geltend macht.

Beachten Sie | Die Gefahr einer **doppelten Besteuerung** beim Erben besteht nicht. Der Erbe eines Pflichtteilsanspruchs muss „nur“ beim Anfall der Erbschaft Erbschaftsteuer für den Erwerb des Anspruchs bezahlen. Wird der Pflichtteilsanspruch später geltend gemacht, löst dies **keine weitere Erbschaftsteuer** aus. Aber: Macht der Erbe den Anspruch gegenüber dem Verpflichteten (ebenfalls) nicht geltend, fällt für den **Erwerb des Anspruchs** dennoch Erbschaftsteuer an.

MERKE | Demgegenüber unterliegt ein Pflichtteilsanspruch, der in der Person des Pflichtteilsberechtigten entsteht, erst mit der Geltendmachung der Erbschaftsteuer. Der Pflichtteilsberechtigte kann also – anders als sein eigener Erbe – die Erbschaftsteuer vermeiden, wenn er auf die Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs verzichtet.

Quelle | BFH-Urteil vom 7.12.2016, Az. II R 21/14, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 192927

Für Vermieter

Keine Einkunftserzielungsabsicht durch Fehlverhalten der Miteigentümer

Kann ein Steuerpflichtiger eine früher vermietete Eigentumswohnung nicht in einen betriebsbereiten Zustand versetzen und zur Vermietung bereitstellen, kann die **Einkunftserzielungsabsicht** entfallen, wenn die Wohnung mehrere Jahre leer steht. Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs ist dem Steuerpflichtigen dabei das **Fehlverhalten oder das Nichtverhalten der Miteigentümer zuzurechnen**. |

Hintergrund: Bei leer stehenden Objekten können Aufwendungen steuerlich nur berücksichtigt werden, wenn die Absicht, **Vermietungseinkünfte erzielen zu wollen**, festgestellt werden kann. Je länger der Leerstand andauert, desto schwieriger ist dieser Nachweis.

Die Besonderheit im Streitfall bestand darin, dass sich der Eigentümer intensiv um eine Sanierung bemüht hatte. Da die **Miteigentümer** jedoch nicht entspre-

chend mitwirkten, war es nicht möglich, die Sanierung voranzutreiben und abzuschließen.

Wegen des Zustands der Anlage waren die **Vermietungsbemühungen** in den Streitjahren nicht ernsthaft und nachhaltig. Sie dienten vielmehr der Prüfung, ob überhaupt Mietinteressenten vorhanden sind.

Quelle | BFH-Urteil vom 31.1.2017, Az. IX R 17/16, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 193072

➤ HAFTUNGSAUSSCHLUSS

Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung.

Sonderausgabe:

Ordnungsgemäße Kassenführung

01 | 2017

Für Unternehmer

Ordnungsgemäße Kassenführung: Das müssen Sie beachten!

| Eine **ordnungsgemäße Kassenführung** ist nicht nur für Unternehmen relevant, die überwiegend Barumsätze tätigen. Dies zeigen zahlreiche Betriebsprüfungen. Denn kommt es hier zu Beanstandungen, drohen oft **erhebliche Hinzuschätzungen**. Damit die Kasse in der nächsten Betriebsprüfung nicht zum Stolperstein wird, sollten die folgenden Aspekte unbedingt beachtet werden. |

1. Pflicht zur Kassenführung

Ausgangspunkt für die Verpflichtung zur Kassenführung ist **regelmäßig die Buchführungspflicht**. Ist der Steuerpflichtige buchführungspflichtig, müssen die Bücher und Aufzeichnungen insbesondere den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO (= Abgabenordnung) und §§ 238 ff. HGB (= Handelsgesetzbuch) entsprechen. Daneben sind auch Aufzeichnungspflichten zu erfüllen, die sich aus den Einzelsteuergesetzen und den außersteuerlichen Gesetzen ergeben.

Im Umkehrschluss sind also Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch **Einnahmen-Überschussrechnung** ermitteln, grundsätzlich nicht zur Führung eines Kassenbuchs verpflichtet.

Beachten Sie | Eine **Aufzeichnungspflicht** kann sich aber auch für Einnahmen-Überschussrechner aus § 22 UStG (= Umsatzsteuergesetz) ergeben. Danach sind Einnahmen und Ausgaben getrennt nach Steuersätzen und steuerfreien Umsätzen aufzuzeichnen.

Das Finanzgericht Hamburg (Beschluss vom 1.8.2016, Az. 2 V 115/16) hat jüngst entschieden, dass auch für Einnahmen-Überschussrechner im **bargeldintensiven Bereich** regelmäßig die Führung von Aufzeichnungen ähnlich einem Kassenbuch oder einem Kassenbericht notwendig ist. Eine veränderbare Excel-Tabelle genügt diesen Anforderungen grundsätzlich nicht.

Beachten Sie | Ungeachtet der vorstehenden Aspekte kann es für Einnahmen-Überschussrechner auch aus **betriebs-**

wirtschaftlichen Gründen sinnvoll sein, ein (ordnungsgemäßes) Kassenbuch zu führen. Dies verschafft einen schnellen Überblick über die Einnahmen und Ausgaben und zeigt, wohin die liquiden Mittel geflossen sind.

2. Klarstellungen des Gesetzgebers mit Wirkung ab 29.12.2016

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (BGBl I 2016, S. 3152) wurde der **Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht** nun auch gesetzlich festgeschrieben – und zwar mit Wirkung ab dem 29.12.2016.

MERKE | Einzelaufzeichnungspflicht bedeutet, dass aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle laufend zu erfassen, einzeln festzuhalten sowie aufzuzeichnen und aufzubewahren sind, sodass sich die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können.

Eine **Ausnahme** von der Einzelaufzeichnungspflicht besteht aus Zumutbarkeitsgründen beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung.

Zudem wurde gesetzlich fixiert, dass Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich festzuhalten **sind**. Zuvor war geregelt, dass diese täglich festgehalten werden **sollen**.

3. Offene Ladenkasse

Eine bestimmte Form der Kassenführung schreiben weder der Gesetzgeber

Inhaltsübersicht

1. Pflicht zur Kassenführung	Seite 1
2. Klarstellungen des Gesetzgebers mit Wirkung ab 29.12.2016	Seite 1
3. Offene Ladenkasse	Seite 1
3.1 Kassenbericht	Seite 1
3.2 Zählprotokoll	Seite 2
3.3 Kassenbuch	Seite 2
4. Elektronische Registrierkassen	Seite 3
4.1 Rechtslage bis Ende 2016	Seite 3
4.2 Rechtslage ab 2017	Seite 3
4.3 Ausblick	Seite 3
5. Schätzung bei fehlerhafter Kassenführung	Seite 4

noch die Gerichte vor. Somit besteht grundsätzlich auch die Möglichkeit, eine **„offene Ladenkasse“** (auch Schubladenkasse genannt) zu führen.

In der Praxis findet man diese Form überwiegend in **Kleinstbetrieben** oder **bei Außer-Haus-Veranstaltungen** (Bier- und Weinstände auf Volks- und Stadtfesten, Außer-Haus-Verkauf in Eisdieleln oder Wurst- und Getränkestände in Fußballstadien). Dabei werden als Behältnisse herkömmliche Geldkassetten, Zigarrenkisten oder ähnliche Aufbewahrungsutensilien genutzt.

3.1 Kassenbericht

Die offene Ladenkasse wird ohne technische Unterstützung geführt. Entschei-

det sich der Steuerpflichtige für diese Kassenart, kann er die Tageseinnahmen mithilfe eines fortlaufend nummerierten Kassenberichts durch Rückrechnung (**retrograde Methode**) aus dem gezählten Kassenbestand ermitteln.

Sinn und Zweck eines Kassenberichts ist demzufolge die richtige und nachvollziehbare **Ermittlung der Bareinnahmen**. Ein Kassenbericht kann z. B. wie folgt aussehen:

Muster-Kassenbericht

Tagesendbestand (Endbestand zum Geschäftsschluss)
./. Anfangsbestand (Kassenbestand des Vortages)
= Zwischensumme (Saldo aus Tageseinnahmen und Tagesausgaben)
+ Kassenausgaben des Tages
+ Geldtransit auf das betriebliche Konto oder weitere Kassen
+ Privatentnahmen
./. Privateinlagen
./. sonstige Tageseinnahmen
= Kasseneinnahme des Tages

Der handschriftlich zu führende retrograd aufgebaute Kassenbericht entspricht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Diese besagt, dass die **tägliche Berechnung der Tageseinnahmen durch Rückrechnung** aus dem ausgezahlten Tageskassenbestand erfolgen muss.

Das Erfordernis, einen Kassenbericht **handschriftlich** anzufertigen, ergibt sich indirekt aus § 146 Abs. 4 AO (Grundsatz der Unveränderbarkeit). Denn bei Kassenberichten, die beispielsweise mit dem Tabellenkalkulationsprogramm Excel geführt werden, können Änderungen nicht mehr nachvollzogen werden.

Der **Kassenbestand bei Geschäftsschluss** muss vom Unternehmer, Geschäftsführer bzw. von Beauftragten täglich ausgezählt werden. Dabei sind sowohl die Geldscheine als auch das Hartgeld (inklusive Centmünzen) zu zählen. Als weiterer Nachweis für das tatsächliche Auszahlen dient das Zählprotokoll (mehr dazu unter 3.2). Es ist darauf zu achten, dass nicht zu **hohe Bargeldbestände** ausgewiesen werden. Diese sind nämlich oft ein Indiz für die rein rechnerische Führung eines Kassenberichts.

Beachten Sie | In einigen Bereichen (z. B. bei Discotheken) sind Bargeldbestände in fünfstelliger Höhe aber durchaus als normal anzusehen.

Auch wird es von der Betriebsprüfung kritisch hinterfragt, wenn hohe Kassenbestände bei gleichzeitiger **hoher Überziehung des Bankkontos** vorliegen.

Unbare Geschäftsvorfälle, z. B. EC-Karten-Zahlungen, dürfen nicht im Kassenbericht miterfasst und dokumentiert werden. Der Kassenbericht stellt das Grundbuch für die Bargeldumsätze dar.

Privatentnahmen müssen zwingend durch Eigenbelege nachgewiesen werden. Fehlende Eigenbelege eröffnen der Betriebsprüfung nämlich die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach. Auch müssen Privatentnahmen laufend im Kassenbericht eingetragen werden (und nicht nur am Monatsende).

Ferner sind auch **Privateinlagen** durch Eigenbelege nachzuweisen. Die Bareinlagen müssen nachvollziehbar sein, d. h., ungeklärte Einlagen in nicht unerheblicher Höhe sind zu vermeiden.

Die **Kassensturzfähigkeit** (= jederzeitige Vergleichbarkeit des Sollbestands mit dem tatsächlich vorhandenen Istbestand der Kasse) muss für jede Kasse gegeben sein! Bei fehlender Kassensturzfähigkeit ist die Buchführung eines Betriebes, in dem die Einnahmen ganz überwiegend über die Barkasse vereinnahmt werden, sowohl formell als auch materiell nicht ordnungsgemäß (FG Münster, Urteil vom 16.5.2013, Az. 2 K 3030/11 E, U).

Beachten Sie | Bei Betriebsprüfungen werden oft Kassenberichte vorgelegt, die „**glatte**“ Zahlen (ohne Nachkommastellen) beinhalten. Ergeben sich aus der Preisliste des Betriebes indes regelmäßig Zahlen mit Nachkommastellen, dann dürfte dies den Prüfer zu weiteren Prüfungshandlungen animieren.

Im Übrigen ersetzt ein Kassenbuch auch dann nicht den Kassenbericht, wenn in einer gesonderten Spalte Bestände ausgewiesen werden. Es würde an einer **vorgeschalteten Berechnung** fehlen.

Und ganz wichtig: **Keine Kassenminusbestände**. Das bedeutet: Der Kassenbestand darf nie negativ sein.

MERKE | Das Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse stellt für sich genommen einen gravierenden formellen Mangel dar, der grundsätzlich zu einer Hinzuschätzung berechtigt (BFH-Urteil vom 25.3.2015, Az. X R 20/13).

3.2 Zählprotokoll

Der Bundesfinanzhof (BFH-Beschluss vom 16.12.2016, Az. X B 41/16) hat klargestellt, dass die **Anfertigung eines Zählprotokolls** für eine ordnungsgemäße Kassenbuchführung bei einer offenen Ladenkasse weiterhin **nicht erforderlich** ist. Nach der Entscheidung ist bei Bareinnahmen mittels einer offenen Ladenkasse ein **täglicher Kassenbericht**, der auf Grundlage eines täglichen Auszahlens der Bareinnahmen erstellt wird, **erforderlich – aber auch ausreichend**.

Ein Zählprotokoll, d. h. die Aufstellung über die **Stückzahl** der in der Kasse am Tagesende vorhandenen und dem Kassenbericht zugrunde gelegten Geldscheine und -münzen, kann wie folgt aussehen:

Zählprotokoll

Scheine			Münzen		
Einheit	Stück	Betrag	Einheit	Stück	Betrag
500 EUR			2 EUR		
200 EUR			1 EUR		
100 EUR			50 Cent		
50 EUR			20 Cent		
20 EUR			10 Cent		
10 EUR			5 Cent		
5 EUR			2 Cent		
Summe			1 Cent		
			Summe		

PRAXISHINWEIS | Auch wenn ein Zählprotokoll nicht zwingend erforderlich ist, ist die lückenlose Führung eines Zählprotokolls zu empfehlen. Der tägliche Zählnachweis sollte unter Angabe von Datum und Uhrzeit unterschrieben werden. So wird dokumentiert, dass die Zählung nach Geschäftsschluss vorgenommen wurde.

3.3 Kassenbuch

Das Kassenbuch (= **Grundbuch**) dient der buchmäßigen Darstellung und Erfassung des gesamten Bargeldverkehrs einschließlich der Bestände. Es erfüllt bei buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen die Grundbuchfunktion.

PRAXISHINWEIS | Werden neben der Hauptkasse Sonderkassen geführt, erfordert die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung das Vorliegen von Nebenkassenbüchern für jede einzelne Sonderkasse.

Form des Kassenbuchs

Ein Kassenbuch kann wie folgt geführt werden:

- handschriftlich als gebundenes Kassenbuch in Buchform oder
- als Loseblattsammlung in Form aneinandergereihter, retrograd aufgebauter Kassenberichte oder
- mithilfe spezieller „Kassenbuch“-Software (mit täglicher Festschreibung der Daten, sodass diese unveränderbar sind).

PRAXISHINWEIS | Ungeachtet der rechtlichen Möglichkeit, eine offene Ladenkasse zu führen, empfiehlt sich eine Registrierkasse spätestens vor dem Hintergrund der Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG.

4. Elektronische Registrierkassen

4.1 Rechtslage bis Ende 2016

Für elektronische Registrierkassen gilt grundsätzlich eine **Einzelaufzeichnungspflicht**. Das Bundesfinanzministerium (BMF 26.11.2010, Az. IV A 4 - S 0316/08/10004-07) sah jedoch in einem Schreiben aus 2010 (auch als 2. Kassenrichtlinie bezeichnet) für **EDV-Registrierkassen ohne Einzelaufzeichnung und ohne Datenexportmöglichkeit** Erleichterungen vor, wenn diese nicht mit Softwareanpassungen und Speichererweiterungen ausgerüstet werden können.

Beachten Sie | Dieses Zugeständnis war aber zeitlich befristet und endete zum 31.12.2016, sodass **diese Geräte ab 2017 nicht mehr einsetzbar** sind! Sofern noch nicht geschehen, sollte bzw. muss schleunigst in eine **finanzamtskonforme Kasse** investiert werden.

4.2 Rechtslage ab 2017

Nach der 2. Kassenrichtlinie sind bei Geschäftsvorfällen, die mittels Regist-

rierkassen erfasst werden, insbesondere folgende Punkte zu beachten:

Es müssen alle steuerlich relevanten Einzeldaten (**Einzelaufzeichnungspflicht**) einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen im Sinne des § 14 UStG unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden. Eine **Verdichtung dieser Daten** oder ausschließliche Speicherung der Rechnungssummen ist unzulässig.

Was unter **steuerlich relevante Einzeldaten** zu verstehen ist, verdeutlicht folgendes Beispiel:

■ Beispiel

In einer Bäckerei werden am 2.3.2017 an den Kunden K folgende Brötchen und Croissants verkauft:

- 3 Weizenbrötchen für 0,45 EUR pro Stück = 1,35 EUR
- 3 Sesambrotchen für 0,40 EUR pro Stück = 1,20 EUR
- 3 Croissants für 1,10 EUR pro Stück = 3,30 EUR

K bezahlt 5,85 EUR in bar.

Wenn die Betriebsprüfung diesen Sachverhalt prüft, muss sie diesen Vorgang in den gespeicherten Datenbanktabellen detailliert nachvollziehen können. Jedes einzelne verkaufte Brötchen bzw. Croissant muss erkennbar sein.

Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in **ausgedruckter Form ist nicht ausreichend**. Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem mit der Prüfsoftware der Finanzverwaltung (IDEA) auswertbaren Datenformat vorliegen.

Beachten Sie | Alle **steuerlich relevanten Daten** (bei der Registrierkasse insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten) müssen jederzeit verfügbar, **unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar** aufbewahrt werden. Die Feststellungslast liegt beim Steuerpflichtigen!

Ist die komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten innerhalb des Gerätes indes nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar **auf einem**

externen Datenträger (beispielsweise USB-Stick, externe Festplatte) gespeichert werden.

Bei PC-(Kassen-)Systemen ist davon auszugehen, dass **ausreichende Speicherkapazitäten** vorhanden sind, um sämtliche Änderungsdaten auf einer internen Festplatte zu speichern. Aber auch bei diesen Systemen besteht die Möglichkeit der externen Datenspeicherung, ggf. auf besonderen Archivsystemen. Ein Archivsystem muss die gleichen Auswertungen wie jene im laufenden System ermöglichen.

Die **konkreten Einsatzorte und -zeiträume** der EDV-Registrierkassen und PC-(Kassen-)Systeme sind zu protokollieren und diese Protokolle sind aufzubewahren (vgl. § 145 Abs. 1 AO, § 63 Abs. 1 UStDV [= Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung]).

Außerdem müssen die **Grundlagenaufzeichnungen** zur Überprüfung der Bar-einnahmen für jedes einzelne Gerät getrennt geführt und aufbewahrt werden.

Die zu den Geräten gehörenden **Organisationsunterlagen** (u. a. Bedienungs- und Programmieranleitungen, Struktur- und Verfahrensdokumentation sowie sonstige Anweisungen zur Programmierung) **müssen aufbewahrt werden**.

Soweit mithilfe eines solchen Geräts **unbare Geschäftsvorfälle** (z. B. EC-Cash, 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.

4.3 Ausblick

Neben den bereits vorgestellten Änderungen durch das **Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundlagenaufzeichnungen** gibt es weitere gravierende Neuregelungen, die (zeitlich) wie folgt in Kraft treten werden.

4.3.1 Kassen-Nachschau ab 2018

Ab 2018 besteht für die Finanzverwaltung die Möglichkeit einer **Kassen-Nachschau**. Dies ist ein eigenständiges Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte, u. a. im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvor-

fällen. Die Kassen-Nachschau erfolgt grundsätzlich beim Steuerpflichtigen durch einen Amtsträger der Finanzbehörde – und zwar **ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung**.

4.3.2 Neuerungen ab 2020

Elektronische Aufzeichnungssysteme müssen ab dem 1.1.2020 über eine **zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung** verfügen, die nach § 146a AO aus drei Bestandteilen besteht:

- Das **Sicherheitsmodul** gewährleistet, dass Kasseneingaben mit Beginn des Aufzeichnungsvorgangs protokolliert und später nicht unerkannt verändert werden können.
- Auf dem **Speichermedium** werden die Einzelaufzeichnungen für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gespeichert.
- Die **digitale Schnittstelle** gewährleistet eine reibungslose Datenübertragung, z. B. für Prüfungszwecke.

Die **technischen Anforderungen** an die Sicherheitseinrichtung legt das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik im Benehmen mit dem Bundesfinanzministerium fest.

Beachten Sie | Präzisiert werden die Anforderungen des § 146a AO durch eine sogenannte **Kassensicherungsverordnung**. Einen Entwurf hat das Bundesfinanzministerium am 3.4.2017 vorgelegt. Dieser sieht u. a. vor, dass elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen. Eine Ausweitung auf andere Aufzeichnungsgeräte (z. B. Taxameter) erfolgt nicht. Da es sich bis dato aber „nur“ um einen **Entwurf** handelt, bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten.

Ab dem 1.1.2020 gilt die **verpflichtende elektronische Belegausgabe** bei elektronischen Aufzeichnungssystemen. Danach muss für den an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten ein Beleg erstellt und diesem zur Verfügung gestellt werden. Der Beleg kann **elektronisch oder in Papierform** zur Verfügung gestellt werden. Mit der Belegausgabepflicht entsteht für den am Geschäftsvorfall Beteiligten aber keine Pflicht zur Mitnahme des Belegs.

Beachten Sie | Bei einem Verkauf von Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen können die Finanzbehörden Unternehmen aus Zumutbarkeitsgründen unter gewissen Voraussetzungen **von der Belegausgabepflicht befreien**. Diese Befreiung kann allerdings widerrufen werden.

Ebenfalls ab 1.1.2020 haben Steuerpflichtige, die elektronische Aufzeichnungssysteme verwenden, die Art und Anzahl der im jeweiligen Unternehmen eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen **dem Finanzamt mitzuteilen**. Diejenigen Steuerpflichtigen, die ein elektronisches Aufzeichnungssystem vor dem 1.1.2020 angeschafft haben, haben diese Meldung bis zum 31.1.2020 zu erstatten.

PRAXISHINWEIS | Wurden Registrierkassen nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschafft, dann dürfen diese Kassen bis zum 31.12.2022 weiter verwendet werden. Voraussetzung: Sie entsprechen den Anforderungen der 2. Kassenrichtlinie (u. a. Einzelaufzeichnungspflicht) und sie können bauartbedingt nicht aufgerüstet werden, sodass sie die neuen Anforderungen des § 146a AO (u. a. zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung) nicht erfüllen.

Darüber hinaus hat der Gesetzgeber den **Katalog der Steuergefährdungsvorschrift (§ 379 AO) erweitert**. Aufgenommen wurde u. a., dass derjenige ordnungswidrig handelt, der vorsätzlich oder leichtfertig ein in § 146a Abs. 1 AO benanntes elektronisches Aufzeichnungssystem nicht oder nicht richtig verwendet.

Beachten Sie | Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer **Geldbuße in Höhe von bis zu 25.000 EUR** geahndet werden.

5. Schätzung bei fehlerhafter Kassenführung

Die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre **sachliche Richtigkeit** zu beanstanden.

Werden digitale Unterlagen bei Bargeschäften nicht entsprechend der 2. Kas-

senrichtlinie aufbewahrt, kann dies ein **schwerwiegender formeller Mangel** sein, der zu einer Hinzuschätzung berechtigt (vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 158 AO).

Die Frage, ob und wenn ja, in welcher Höhe hinzugeschätzt werden darf, kann nicht allgemein beantwortet werden, sondern hängt vom **Einzelfall** ab. Beispielsweise hat das Finanzgericht Düsseldorf (26.3.2012, Az. 6 K 2749/11 K,G,U,F) in 2012 wie folgt entschieden:

Führt ein Restaurant mit hohen Bareinnahmen und hohen Kassenbeständen **kein Kassenbuch** und erstellt es auch **keine ordnungsgemäßen Kassentagesberichte**, dann rechtfertigen diese formellen Buchführungsmängel eine **Hinzuschätzung von 8 % des erklärten Umsatzes**. Dies gilt selbst dann, wenn eine Nachkalkulation möglicherweise keine Differenz erbracht hätte.

Fehlen bei einem programmierbaren Kassensystem **Protokolle nachträglicher Programmänderungen**, stellt dies einen formellen Mangel dar, der schon für sich genommen zu einer Zuschätzung berechtigt. Dies hat der Bundesfinanzhof in 2015 entschieden (BFH-Urteil vom 25.3.2015, Az. X R 20/13).

Die **fehlende Kassensturzfähigkeit** bei einer offenen Ladenkasse stellt einen so gewichtigen Mangel dar, dass die sachliche Richtigkeit der ausgewiesenen Ergebnisse zweifelhaft ist. Dieser gravierende Mangel berechtigt die Finanzverwaltung schon für sich genommen auch ohne Nachweis einer konkreten materiellen Unrichtigkeit zu Hinzuschätzungen (BFH-Urteil vom 25.3.2015, Az. X R 20/13).

PRAXISHINWEIS | Diese exemplarischen Entscheidungen zeigen, dass Unternehmer (insbesondere mit hohen Bareinnahmen) gut beraten sind, sich „an die Spielregeln“ für eine ordnungsgemäße Kassenführung zu halten.

HAFTUNGSAUSSCHLUSS

Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung.