

## Steuerblick Februar 2020

### Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

1. Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verfassungsgemäß	1
2. Anpassung der Steuervorauszahlungen	2
3. Neufassung der GoBD (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff)	2
4. Finanzverwaltung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen	4
5. Nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen nach einem Erbfall	5
6. Gewerbesteuer: Zinshinzurechnung auch bei reiner Finanzierungsgesellschaft und Durchreichung des Kredits	5

#### 1. Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verfassungsgemäß

Das Bundesverfassungsgericht hat die lange erwartete Entscheidung zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verkündet. Mit Beschluss vom 19.11.2019 (Aktenzeichen 2 BvL 22/14, 2 BvL 27/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 23/14) stellt das Gericht fest, dass die Regelung des Einkommensteuergesetzes, wonach Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, nicht als Werbungskosten abgesetzt werden können, verfassungsgemäß ist. Zur Begründung hat das Gericht ausgeführt, dass es für die Regelung sachlich einleuchtende Gründe gibt. Der Gesetzgeber durfte solche Aufwendungen als privat (mit-)veranlasst qualifizieren und den Sonderausgaben zuordnen. Die Erstausbildung oder das Erststudium unmittelbar nach dem Schulabschluss vermittelt nicht nur Berufswissen, sondern prägt die Person in einem umfassenderen Sinne, indem sie die Möglichkeit bietet, sich seinen Begabungen und Fähigkeiten entsprechend zu entwickeln und allgemeine Kompetenzen zu erwerben, die nicht zwangsläufig für einen künftigen konkreten Beruf notwendig sind. Sie weist eine besondere Nähe zur Persönlichkeitsentwicklung auf. Auch die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs für Erstausbildungskosten auf einen Höchstbetrag von im Streitjahr 4 000 € (aktuell: 6 000 €) ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Hintergrund ist, dass einkommensteuerlich wie folgt unterschieden wird:

- **Erstausbildung/Erststudium:** Kosten einer Erstausbildung bzw. eines Erststudiums – soweit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolviert – können bei der Einkommensteuer nur begrenzt auf einen Betrag von 6 000 € pro Jahr als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Sonderausgaben können mit in diesem Jahr erzielten Einkünften verrechnet werden und wirken sich dann steuermindernd aus. Werden in dem entsprechenden Jahr aber keine Einkünfte erzielt,

so wirkt sich der Sonderausgabenabzug steuerlich nicht aus. Dies ist vielfach bei Personen der Fall, die sich in einer Erstausbildung befinden oder ein Erststudium absolvieren.

- **Weitere Ausbildung/Studium:** Dagegen können nach erfolgreicher Absolvierung einer Erstausbildung oder eines Erststudiums Kosten einer weiteren Ausbildung oder eines weiteren Studiums dann als vorweggenommene Werbungskosten im Zusammenhang mit der späteren Berufstätigkeit geltend gemacht werden und führen ggf. zu steuerlichen Verlustvorträgen, die dann später mit Einnahmen verrechnet werden können.

Nunmehr gewinnt also die Abgrenzung des Begriffs der Erstausbildung wieder große Bedeutung, da erst danach erfolgende Ausbildungsabschnitte zu vorweggenommenen Werbungskosten führen können. Gesetzlich ist geregelt, dass eine Berufsausbildung als Erstausbildung nur vorliegt, wenn eine auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geordnete Ausbildung mit einer vorgesehenen Dauer von mindestens 12 Monaten (bei vollzeitiger Ausbildung) und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. Durch die Mindestdauer von 12 Monaten soll erreicht werden, dass die Aufwendungen für ein Erststudium im Anschluss an eine kurzzeitige Ausbildung (z.B. als Skilehrer oder Taxifahrer) nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

#### **Hinweis:**

Es gibt eine umfangreiche Rechtsprechung zum Begriff „Erstausbildung“ im Bereich Kinderfreibetrag/Kindergeld. Diese kann jedoch nur mit Einschränkungen auf den Werbungskostenabzug angewendet werden.

## **2. Anpassung der Steuervorauszahlungen**

Das voraussichtliche Jahresergebnis für 2019 kann zum jetzigen Zeitpunkt bereits vergleichsweise genau auf Basis der laufenden Buchführung und unter Berücksichtigung noch ausstehender Jahresabschlussbuchungen, wie z.B. Abschreibungen oder Rückstellungsanpassungen, hochgerechnet werden. Dies sollte zum Anlass genommen werden, die laufenden Steuervorauszahlungen, welche sich grundsätzlich nach dem letzten veranlagten Ergebnis bemessen, zu überprüfen und ggf. eine **Herabsetzung der Vorauszahlungen** (nachträglich) für 2019 und für 2020 zu beantragen, um unnötige Liquiditätsabflüsse zu vermeiden.

#### **Hinweis:**

Ergibt sich voraussichtlich ein höheres Ergebnis, als bei der Festsetzung der Vorauszahlungen angesetzt, so besteht für den Stpfl. keine Verpflichtung zur Anpassung der Vorauszahlungen. Vielmehr erfolgt insoweit erst eine Berücksichtigung in der späteren Steuererklärung für 2019. Soweit allerdings das Finanzamt, z.B. auf Grund von – aus den Umsatzsteuervoranmeldungen erkennbaren – Umsatzsteigerungen, vom Stpfl. eine Prognose des voraussichtlichen Ergebnisses anfordert, muss diese Anfrage umfassend und unter Berücksichtigung der aktuellen Erkenntnisse vom Stpfl. beantwortet werden.

Vor dem Hintergrund der vergleichsweise hohen Verzinsung von Steuernachzahlungen mit einem Zinssatz von 6 % p.a. sollte allerdings auch ein freiwilliger Antrag auf Erhöhung der Vorauszahlungen in Betracht gezogen werden, sofern gesicherte Erkenntnisse über ein höheres zu versteuerndes Einkommen vorliegen und Liquiditätsreserven vorhanden sind.

#### **Handlungsempfehlung:**

Ein Antrag auf Herabsetzung der Steuervorauszahlungen erfordert aussagekräftige Unterlagen zum Nachweis des vorläufigen Ergebnisses. Geeignet sind insbesondere auf der aktuellen Buchhaltung basierende Hochrechnungen. Vorbereitend ist sicherzustellen, dass die Buchhaltung auf dem aktuellen Stand ist und auch Abschlussbuchungen in ausreichendem Maße berücksichtigt.

## **3. Neufassung der GoBD (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff)**

Die Finanzverwaltung hat die Anforderungen an die Buchführung in einem umfangreichen Schreiben festgehalten und aus ihrer Sicht erläutert. Diese sog. Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) wurden zuletzt im Jahr 2014 veröffentlicht. Nun wurde nach intensiver fachlicher Diskussion mit Datum vom 28.11.2019 eine aktualisierte Fassung bekannt gegeben. Diese neue Fassung ist auf Besteuerungszeiträume anzuwenden, die **nach dem 31.12.2019** beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Es sind keine strukturellen Änderungen festzustellen. Im Kern erfolgten punktuelle Anpassungen an aktuelle EDV-Verfahren. Wesentliche Neuerungen sind:

- Das Fotografieren von Belegen durch mobile Endgeräte (**Mobiles Scannen**) wird dem stationären Scanvorgang gleichgestellt. Ausdrücklich zugelassen wird die bildliche Erfassung durch mobile Endgeräte im Ausland: So können z.B. Reisekostenbelege bei Auslandsreisen unmittelbar vor Ort mit dem Smartphone direkt erfasst und mittels App in das Unternehmensrechnungswesen eingefügt werden.
- Es wird nicht beanstandet, wenn papierbasierte Ursprungsbelege im Rahmen einer bereits genehmigten Verlagerung der elektronischen Buchführung verbracht und dort digitalisiert (bildlich erfasst) werden.
- Unter bestimmten Voraussetzungen ist die **Aufbewahrung einer Konvertierung in ein anderes elektronisches Format ausreichend** und es bedarf nicht weiter der Aufbewahrung der Ursprungsversion: Die Aufbewahrung beider Versionen ist bei Beachtung folgender Anforderungen nicht erforderlich, sondern die Aufbewahrung der konvertierten Fassung reicht aus: (a) Es wird keine bildliche oder inhaltliche Veränderung vorgenommen, (b) Bei der Konvertierung gehen keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren, (c) Die ordnungsgemäße und verlustfreie Konvertierung wird dokumentiert (Verfahrensdokumentation), (d) Die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff durch die Finanzbehörde werden nicht eingeschränkt; dabei ist es zulässig, wenn bei der Konvertierung Zwischenaggregationsstufen nicht gespeichert, aber in der Verfahrensdokumentation so dargestellt werden, dass die retrograde und progressive Prüfbarkeit sichergestellt ist.
- **Cloud-Systeme** werden explizit in den Anwendungsbereich der GoBD einbezogen. Sofern sich der Cloudserver im Ausland befindet, bedarf die Aufbewahrung der Buchführungsunterlagen im Ausland einer separaten, antragsgebundenen Genehmigung.
- **Änderungen an einer Verfahrensdokumentation** müssen historisch nachvollziehbar sein: Für den Zeitraum der Aufbewahrungsfrist muss gewährleistet und nachgewiesen sein, dass das beschriebene Verfahren in der Dokumentation dem in der Praxis eingesetzten Verfahren voll entspricht. Änderungen einer Verfahrensdokumentation müssen versioniert werden und historisch nachvollziehbar sein. Dies stellt eine Erleichterung gegenüber den bisherigen GoBD dar, denn in der Fassung aus 2014 wird im Falle einer Änderung die Versionierung der gesamten Verfahrensdokumentation inkl. Änderungshistorie verlangt.
- **Kassenaufzeichnungen** sind nun zwingend **täglich** festzuhalten (bislang war dies eine Soll-Vorschrift). D.h., das Kassenbuch ist zwingend täglich fortzuschreiben. Daher liegt ein Verstoß gegen die GoBD vor, wenn lediglich die Tageskassenberichte gesammelt und diese dann monatlich zu einem fortlaufenden Kassenbuch zusammengefasst werden. Andererseits ist klarzustellen, dass die tägliche Führung des Kassenbuchs nicht eine tägliche Buchung in der Finanzbuchhaltung erfordert.
- Bestätigt wird, dass eine **kurzzeitige gemeinsame Erfassung von baren und unbaren Tagesgeschäften im Kassenbuch** zulässig ist. Allerdings müssen die ursprünglich im Kassenbuch erfassten unbaren Tagesumsätze (z.B. EC-Kartenumsätze oder über eine Guthabekarte geführte Umsätze) gesondert kenntlich gemacht werden und nachvollziehbar unmittelbar auf ein gesondertes Konto umgebucht werden.

#### Hinweis:

Insbesondere die Anpassungen im Bereich mobiles Scannen und Cloud-Systeme ermöglichen Unternehmen eine durchgängige Digitalisierung ihrer Buchhaltung. In der Praxis sind insbesondere die Anforderungen an die ordnungsgemäße Aufbewahrung elektronischer Belege zu beachten. Auch elektronische Belege müssen revisionssicher, im Ursprungsformat und maschinell auswertbar abgelegt werden. Betroffen sind digitale Dokumente aus Fakturierungssystemen – wie Rechnungen, Auftragsbestätigungen und Gutschriften sowie Kassenbücher oder Zeiterfassungen, die in einem Datenverarbeitungssystem erstellt werden. Dies erfordert in aller Regel den Einsatz eines Dokumentenmanagementsystems.

Die Nachprüfbarkeit der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen erfordert eine aussagekräftige und vollständige **Verfahrensdokumentation**. Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess, z.B. bei elektronischen Dokumenten von der

Entstehung der Informationen über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion. Die Verfahrensdokumentation besteht i.d.R. aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation. Die konkrete Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

#### **Handlungsempfehlung:**

Zwar schränkt die Finanzverwaltung die Bedeutung der Verfahrensdokumentation selber ein, dass soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vorliegt, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann. Dennoch wird bei komplexeren betrieblichen Abläufen eine Verfahrensdokumentation nicht nur notwendiger Bestandteil einer ordnungsgemäßen Buchführung sein, sondern auch zur Sicherstellung der innerbetrieblichen Abläufe erforderlich sein.

## **4. Finanzverwaltung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen**

Gesetzlich ist ausdrücklich vorgesehen, dass Mitunternehmeranteile unentgeltlich übertragen werden können, ohne dass dies zur Aufdeckung stiller Reserven führt. Dies ist v.a. dann von Interesse, wenn im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge Mitunternehmeranteile auf die nächste Familiengeneration übertragen werden sollen. In diesen Fällen ist eine hohe Flexibilität gefragt. So sollen oftmals vom Übertragenden an die Personengesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter zur finanziellen Absicherung zurückbehalten werden oder es werden im Vorgriff auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils einzelne Wirtschaftsgüter steuerlich zu Buchwerten in eine separate Gesellschaft übertragen.

In all diesen Fällen ist darauf zu achten, dass die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung des Mitunternehmeranteils gewahrt sind. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat insoweit in den letzten Jahren die Gestaltungsspielräume für die Stpfl. zunehmend ausgeweitet. Dem folgt nun nach langem Zögern auch die Finanzverwaltung, wie mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.11.2019 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2241/15/10003) dargelegt wird. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- Die Finanzverwaltung gibt die Gesamtplanbetrachtung im Zusammenhang mit der vorweggenommenen Erbfolge auf: Wenn im zeitlichen Zusammenhang (auch zeitgleich) funktional wesentliche Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter an die Personengesellschaft verpachtet und die daher steuerlich zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft zählen, zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen oder auf eine andere Personengesellschaft, an der dieser beteiligt ist, übertragen bzw. überführt, steht dies der Buchwertfortführung für die Übertragung des Mitunternehmeranteils nicht entgegen. Voraussetzung ist nur, dass der übertragene Betrieb nicht zerschlagen wird, sondern auch nach der Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen eine funktionsfähige betriebliche Einheit fortbesteht, welche sodann unentgeltlich übertragen wird.

#### **Beispiel:**

V ist Kommanditist einer Personengesellschaft. Dieser vermietet die betriebliche Immobilie an die KG zur Nutzung. Ziel ist die unentgeltliche Übertragung der Kommanditbeteiligung auf den S unter Zurückbehaltung der Immobilie. Der gesamte Vorgang soll ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen.

Lösung: V gründet zunächst eine neue GmbH & Co. KG und überträgt die Immobilie zu Buchwerten auf diese. Sodann wird diese Beteiligung zu Buchwerten auf S übertragen.

- Die Gesamtplanbetrachtung entfällt auch, wenn auf Grund eines einheitlichen Plans zeitlich vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entweder entnommen (z.B. durch unentgeltliche Übertragung auf einen Angehörigen) oder zum gemeinen Wert veräußert wird.
- Wenn dagegen im Zeitpunkt der Mitunternehmeranteilsübertragung funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen schlicht zurückbehalten und zeitgleich oder taggleich in das Privatvermögen des Übertragenden überführt wird, ist die Buchwertfortführung unzulässig.

- Der Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts an den übertragenen Mitunternehmeranteilen hindert nicht die Buchwertübertragung.
- Wird nur ein Teil des Mitunternehmeranteils übertragen, so brauchen Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter an die Personengesellschaft verpachtet und die daher steuerlich zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft zählen, nicht in der gleichen Quote mitübertragen zu werden. Diese können vielmehr ganz zurückbehalten werden oder auch überquotat übertragen werden.

**Beispiel:**

V ist alleiniger Kommanditist. Dieser vermietet die betriebliche Immobilie an die KG zur Nutzung. Ziel ist die Beteiligung der Nachfolgeneration (S und T) unter Zurückbehaltung der Immobilie, um eine sichere Versorgung von V zu gewährleisten.

Lösung: V kann Teile seiner Beteiligung ohne Aufdeckung stiller Reserven an S und T übertragen und die Immobilie vollständig in seinem Vermögen belassen.

**Handlungsempfehlung:**

Derartige Vorgänge sind steuerlich komplex und benötigen stets einer steuerlichen Beratung.

## **5. Nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen nach einem Erbfall**

Der Stpfl. kann größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, abweichend von den Grundregeln, nach denen der Abzug in dem Jahr zu erfolgen hat, in dem die Kosten anfallen, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. Diese Verteilung von größeren Erhaltungsaufwendungen kann steuerlich v.a. dann sinnvoll sein, wenn ansonsten die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer so stark gemindert würde, dass sich z.B. Sonderausgaben gar nicht mehr auswirken oder sich Progressionsnachteile ergeben.

Gesetzlich ist nun ausdrücklich bestimmt, dass wenn das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert wird, der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen ist. Vielfach strittig ist dagegen der Fall, dass der Stpfl. während des Verteilungszeitraums verstirbt oder die Immobilie verschenkt wird. Die Finanzverwaltung geht für diesen Fall davon aus, dass der Rechtsnachfolger Erhaltungsaufwand noch in dem von seinem Rechtsvorgänger gewählten restlichen Verteilungszeitraum geltend machen kann. Die Rechtsprechung lehnt diese Ansicht der Finanzverwaltung allerdings ab und geht davon aus, dass die noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen im Jahr des Todes oder der Schenkung noch beim Rechtsvorgänger als Erhaltungsaufwendungen anzusetzen sind, also keine Fortführung der Verteilung durch die Rechtsnachfolger erfolgt.

Dies hat nun das Finanzgericht Münster in der Entscheidung vom 11.10.2019 (Aktenzeichen 10 K 3350/18 E) bestätigt für einen Fall, bei dem eine Immobilie wegen Todes auf eine Erbengemeinschaft übergang und beim Erblasser noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen vorlagen.

**Handlungsempfehlung:**

Das Finanzgericht hat wegen grundsätzlicher Bedeutung dieser Rechtsfrage die Revision (Aktenzeichen IX R 31/19) zugelassen. In der Praxis sind die Unsicherheiten hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung zu beachten und die Konsequenzen im Einzelfall zu prüfen.

## **6. Gewerbesteuer: Zinshinzurechnung auch bei reiner Finanzierungsgesellschaft und Durchreichung des Kredits**

Zinsaufwendungen werden bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer zu 25 % hinzugerechnet, soweit der Freibetrag von 100 000 € für Zinsen, Miet-, Pacht- und Lizenzaufwendungen überschritten wird. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 17.7.2019 (Aktenzeichen III R 24/16) klargestellt, dass eine Zinshinzurechnung auch dann erfolgt, wenn der Geschäftszweck eines Unternehmens darin besteht, Darlehen aufzunehmen und an eine Tochtergesellschaft weiterzureichen und die Kredite ohne Gewinnaufschlag an die Tochtergesellschaft weitergegeben werden.

**Handlungsempfehlung:**

Gerade in Unternehmensgruppen muss die Finanzierung daher sorgfältig geplant werden. Bei Weitergewährung von Krediten kommt es zur Hinzurechnung sowohl bei der Gesellschaft, die sich bei der Bank den Kredit besorgt hat, als auch bei der, an die der Kredit weitergeleitet worden ist. Diese Doppelbelastung lässt sich vermeiden, wenn die Bank den Kredit unmittelbar der Gesellschaft gewährt, bei der er letztlich ankommen soll.

Das Problem der „Durchleitung“ gibt es nicht nur bei Krediten, sondern auch bei der Vermietung von Immobilien.

Mit freundlichen Grüßen