

## Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 4/2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

bei Betriebsprüfungen sucht das Finanzamt immer wieder nach Möglichkeiten, den Gewinn um einen geschätzten Betrag zu erhöhen. Kein Grund für eine Schätzung ist es, wenn die Rechnungsnummern nicht fortlaufend sind (Nr. 1). Auch bei Betrieben mit einem hohen Anteil an Bareinnahmen nutzen Betriebsprüfer jede Möglichkeit, die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung infrage zu stellen, um die Betriebseinnahmen höher schätzen zu können. Der BFH hat die Grenzen aufgezeigt, die das Finanzamt dabei nicht überschreiten darf (Nr. 10).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Lückenlose Rechnungsnummern:** Keine Pflicht für Gewinnermittlung
- 2 Berufsgenossenschaft:** Steuerliche Behandlung von freiwilligen Beiträgen
- 3 Vorlage von Aufzeichnungen bei der Einnahmen-Überschussrechnung**
- 4 Betriebsprüfung:** Neue Größenklassen ab 2019
- 5 Firmenwagen (1):** Abwechselnde Fahrten zwischen erster Betriebsstätte und mehreren Wohnungen
- 6 Firmenwagen (2):** Fahrten zur ersten Betriebsstätte, wenn keine Privatfahrten stattfinden
- 7 Schneeballsystem:** Steuerliche Behandlung von Verlusten
- 8 Vorsteuerabzug** bei Auflösung eines langfristigen Pachtvertrags gegen Entgelt
- 9 Geschlossener Immobilienfonds:** Rückabwicklung oder Veräußerung
- 10 Elektronische Kassenführung** und Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung
- 11 Fristberechnung:** Der 31.12. ist einem gesetzlichen Feiertag nicht gleichzustellen

## 1 Lückenlose Rechnungsnummern: Keine Pflicht für Gewinnermittlung

Eine **ordnungsgemäße Rechnung** muss eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen haben, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer). Diese Regelung dient lediglich dem umsatzsteuerlichen Zweck, die Korrespondenz von Umsatzsteuerschuld des Leistenden und Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers prüfen zu können. Die Verpflichtung, lückenlose Rechnungsnummern zu verwenden, besteht jedoch **nicht für den Bereich der Gewinnermittlung**. Ertragsteuerlich besteht keine Pflicht, Rechnungen mit numerisch fortlaufenden und damit nachprüfbaren Rechnungsnummern zu erstellen.

### Beispiel:

*Ein Unternehmer verwendete auf seinen elektronischen Rechnungen Buchungsnummern (= Rechnungsnummern), die computergesteuert durch eine Kombination aus Geburtsdatum des Kunden und Rechnungsdatum erzeugt wurden. Jede Buchungsnummer wurde nur einmalig vergeben. Sie bauten jedoch nicht numerisch fortlaufend aufeinander auf.*

*Bei einer Betriebsprüfung erhöhte das Finanzamt den Gewinn um einen geschätzten Betrag nur deshalb, weil die Ausgangsrechnungen keine ordnungsgemäße (fortlaufende) Rechnungsnummer enthielten. Der Betriebsprüfer hatte allerdings keinen Fall feststellen können, in dem Einnahmen nicht oder fehlerhaft erfasst wurden. Das Finanzamt führte auch keine Verprobung (z.B. Geldverkehrsrechnung oder Vermögenszuwachsrechnung) durch. Es stützte seine Schätzung allein darauf, dass der Grundsatz der Einzelaufzeichnung verletzt worden sei, weil keine fortlaufenden Rechnungsnummern vergeben wurden und deshalb die Vollständigkeit nicht kontrolliert werden könne.*

Das Finanzgericht machte die Hinzuschätzung zum Gewinn rückgängig. Für die Gewinnermittlung aufgrund einer Einnahmen-Überschussrechnung besteht keine gesetzliche Pflicht zur Vergabe einer Rechnungsnummer nach einem bestimmten lückenlosen numerischen System. Eine entsprechende Pflicht kann für ertragsteuerliche Zwecke auch nicht aus der umsatzsteuerlichen Regelung abgeleitet werden.

Werden fortlaufende Rechnungsnummern vergeben, kann eine Vielzahl von Lücken in der Reihenfolge der Rechnungsnummern im konkreten Einzelfall einen Sicherheitszuschlag rechtfertigen, wenn Rechnungen nachweisbar nicht bzw. nicht zutreffend verbucht wurden. Die Einnahmen können also nur dann durch eine Schätzung erhöht werden, wenn feststeht, dass sie nicht vollständig erfasst wurden.

## 2 Berufsgenossenschaft: Steuerliche Behandlung von freiwilligen Beiträgen

Freiwillige Beiträge von Selbstständigen zur Unfallversicherung in der Berufsgenossenschaft sind als Be-

triebsausgaben abziehbar, während Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung als steuerfreie Betriebs-einnahmen zu behandeln sind. Berufsgenossenschaften sind Sozialversicherungsträger, die die Aufgabe haben, Arbeitsunfälle, Berufskrankheiten und arbeitsbedingte Gesundheitsgefahren zu verhüten. Arbeitnehmer, die einen Arbeitsunfall erlitten haben oder an einer Berufskrankheit leiden, werden durch die Berufsgenossenschaften medizinisch, beruflich und sozial rehabilitiert. Darüber hinaus zahlen Berufsgenossenschaften bei Unfall- und Krankheitsfolgen einen finanziellen Ausgleich.

Arbeitgeber sind regelmäßig verpflichtet, für ihre Arbeitnehmer die gesetzlichen Beiträge zur Berufsgenossenschaft zu zahlen. Diese sind als Betriebsausgaben (Lohnkosten) abziehbar. Neben der Pflichtversicherung gibt es auch einen Personenkreis, der sich **freiwillig versichern** kann. Dazu gehören u.a. Unternehmer/Freiberufler und ihre im Unternehmen mitarbeitenden Ehegatten oder Lebenspartner. Die Frage, ob die Beiträge von freiwillig versicherten Unternehmern an die gesetzliche Unfallversicherung als Betriebsausgaben abziehbar sind, hat die Finanzverwaltung wie folgt beantwortet:

Die Beiträge, die ein Pflichtversicherter oder ein freiwillig versicherter Unternehmer an die gesetzliche Unfallversicherung entrichtet, sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Leistungen aus einer solchen Versicherung gehören zu den Betriebseinnahmen, sind aber aufgrund gesetzlicher Regelungen steuerfrei. Auch das Abzugsverbot von Aufwendungen bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen greift in diesen Fällen nicht ein.

## 3 Vorlage von Aufzeichnungen bei der Einnahmen-Überschussrechnung

Bei einer Einnahmen-Überschussrechnung ist der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht auf Unterlagen begrenzt, die für die Gewinnermittlung und für sonstige steuerliche Pflichten erforderlich sind. Die Finanzverwaltung darf daher keine Einsicht in Unterlagen verlangen, die vom Steuerpflichtigen nicht aufbewahrt werden müssen. Das gilt selbst dann, wenn die Unterlagen vorhanden sind. Das heißt, der Datenzugriff ist ausgeschlossen, soweit keine Aufzeichnungspflicht besteht.

### Beispiel:

*Ein Unternehmer ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. Zusammen mit der Anordnung einer Außenprüfung forderte das Finanzamt den Maler auf, einen Fragebogen zum EDV-System auszufüllen sowie den Datenträger zu überlassen. Mit seinem Einspruch wandte sich der Unternehmer „gegen die pauschale Anforderung der Bereitstellung elektronischer Daten zur Durchführung der Außenprüfung“. Im Laufe des Einspruchsverfahrens wurden dem Finanzamt ein Teil der elektronischen Aufzeichnungen zur Verfügung gestellt. Das Finanzamt ging bei der Einspruchsentscheidung von einer faktischen Aufzeichnungspflicht aus, soweit diese Aufzeichnungen für die Abgabe einer inhaltlich richtigen Steuererklärung und für eine Prüfung erforderlich seien.*

Das Finanzgericht entschied, dass für Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, der Umfang der Aufbewahrungspflicht begrenzt ist auf solche Unterlagen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für sie geltenden steuergesetzlichen Aufzeichnungspflichten von Bedeutung sind. Eine steuerliche Relevanz von elektronisch gespeicherten Daten allein reicht dabei nicht aus. **Soweit keine Aufzeichnungspflicht** besteht, ist auch der **Datenzugriff ausgeschlossen**.

Eine weitergehende Aufbewahrungspflicht ergibt sich auch nicht, wenn der Unternehmer darüber hinaus Aufzeichnungen führt. Werden aber erforderliche Aufzeichnungen sowohl in Papier- als auch in elektronischer Form geführt, unterliegen auch diese dem Datenzugriff. Die **unkonkrete Aufforderung** zur Vorlage von elektronischen Aufzeichnungen geht über das gebotene Maß hinaus und ist **rechtswidrig**. Eine nachträgliche Einschränkung des Vorlageverlangens im Wege der Auslegung kommt nicht in Betracht. Obwohl der Unternehmer nicht alle erforderlichen Unterlagen vorgelegt hat, ist die Aufforderung des Finanzamts im vollem Umfang aufzuheben.

Das Finanzgericht muss die Unterlagen konkret nennen, die dem Zugriffsrecht unterliegen. Hierzu gehören insbesondere: Aufzeichnungen über die vereinbarten Entgelte je Leistung nach Steuersätzen, für Bauleistungen nach § 13b UStG, den Eigenverbrauch, die geltend gemachten Vorsteuerbeträge, Aufzeichnungen über geringwertige Wirtschaftsgüter, Verzeichnisse der nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens, den Wareneingang, nach § 7g EStG zu führenden Aufzeichnungen über die Sonderabschreibungen. Zu den Aufzeichnungen gehören auch die zum Verständnis und zur Überprüfung der aufgezeichneten Entgelte und Vorsteuern erforderlichen Unterlagen, z.B. alle Betriebsausgaben.

**Konsequenzen:** Jede unkonkretisierte Datenanforderung im Rahmen einer Betriebsprüfung bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung ist unrechtmäßig.

#### 4 Betriebsprüfung: Neue Größenklassen ab 2019

Besondere Anzeichen, die auf eine bevorstehende Betriebsprüfung hinweisen, gibt es nicht. Wenn Steuerbescheide „unter dem Vorbehalt der Nachprüfung“ stehen, bedeutet dies noch nicht, dass eine Betriebsprüfung bevorsteht. Andererseits kann das Finanzamt auch dann eine Betriebsprüfung durchführen, wenn der Steuerbescheid nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Ein **wesentliches Auswahlkriterium** ist die **Größe des Betriebs**.

- Großbetriebe werden regelmäßig alle drei Jahre ohne zeitliche Lücken geprüft.
- Mittelbetriebe werden im Durchschnitt alle fünf bis zehn Jahre geprüft.
- Bei Klein- und Kleinstbetrieben ist die Prüfungsfolge sehr unregelmäßig (im Durchschnitt alle 30 Jahre).

Das Bundesfinanzministerium hat die meisten der Größerkriterien angehoben. Neben den Großbetrieben sollen alle Verlustzuweisungsgesellschaften und Bauherrengemeinschaften, steuerbegünstigte Körperschaften und Berufsverbände mit jährlichen Einnahmen von mehr als 6 Mio. Euro sowie Einkommensteuerfälle mit einer Summe der positiven Einkünfte über 500.000 Euro **lückenlos geprüft** werden. Dies betrifft somit alle Steuerpflichtigen mit Arbeitnehmer-, Kapital-, Vermietungs- und sonstigen Einkünften, die Aufzeichnungen und Unterlagen aufzubewahren haben.

Bei **Freiberuflern** sieht die Einstufung in Größenklassen ab 2019 wie folgt aus:

- Großbetrieb: Umsatzerlöse über 5,6 Mio. Euro, Gewinn über 700.000 Euro,
- Mittelbetrieb: Umsatzerlöse über 990.000 Euro, Gewinn über 165.000 Euro,
- Kleinbetrieb: Umsatzerlöse über 210.000 Euro, Gewinn über 44.000 Euro.

Aus diesen Durchschnittswerten sollte man für die eigene Situation keine Schlussfolgerung ziehen. Auch bei Klein- und Mittelbetrieben können mehrere Prüfungen in kurzen Zeitabständen aufeinander folgen.

#### 5 Firmenwagen (1): Abwechselnde Fahrten zwischen erster Betriebsstätte und mehreren Wohnungen

Bei der Nutzung eines Firmenwagens für Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte ist bei der Ermittlung des pauschalen Nutzungswerts die einfache Entfernung zugrunde zu legen. Diese ist auf den nächsten vollen Kilometer abzurunden. Maßgebend ist regelmäßig die kürzeste benutzbare Straßenverbindung. Es kann auch eine längere Strecke in Betracht kommen, wenn sie offensichtlich verkehrsgünstiger ist. Der pauschale Nutzungswert ist nicht zu erhöhen, wenn das Fahrzeug an einem Arbeitstag mehrmals zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte genutzt wird.

Fährt ein Freiberufler abwechselnd von **mehreren Wohnungen** zur ersten Betriebsstätte werden die Fahrten von der nächstliegenden und der weiter entfernt liegenden Wohnung unterschiedlich berechnet. Bei Anwendung der 0,03-Prozent-Regelung ist der pauschale Monatswert für Fahrten zur näher gelegenen Wohnung anzusetzen. Für jede Fahrt von und zu der weiter entfernt liegenden Wohnung ist zusätzlich ein pauschaler Nutzungswert von 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte anzusetzen, soweit sie die Entfernung zu der näher gelegenen Wohnung übersteigt.

##### **Beispiel:**

*Ein Freiberufler nutzt einen Firmenwagen mit einem Bruttolistenpreis von 28.000 Euro. Der Freiberufler hat zwei Wohnungen, von denen eine 10 km und die andere 30 km von seiner ersten Betriebsstätte entfernt liegt. Er*

fährt an 40 Tagen im Jahr von seiner weiter entfernt liegenden Wohnung zur ersten Betriebsstätte.

Für die weiter entfernt liegende Wohnung sind zusätzlich 0,002 Prozent vom Bruttolistenpreis für (30 km - 10 km =) 20 Mehrkilometer anzusetzen. Die Gewinnerhöhung aus den Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte ist dann pauschal wie folgt zu ermitteln:

Bruttolistenpreis 28.000 Euro x 0,03 Prozent	
= 84 Euro x 12 Monate =	1.008 Euro
Bruttolistenpreis 28.000 Euro x 0,002 Prozent	
= 11,20 Euro x 40 Tage =	448 Euro
Gewinnerhöhung pro Jahr	1.456 Euro

## 6 Firmenwagen (2): Fahrten zur ersten Betriebsstätte, wenn keine Privatfahrten stattfinden

Ein Freiberufler muss seinen Gewinn um einen privaten Nutzungsanteil auch dann nach der 1-Prozent-Regelung erhöhen, wenn er den Firmen-Pkw tatsächlich nicht privat nutzt, aber die **Möglichkeit** besteht, dass er ihn privat nutzen kann. Das Gegenteil kann nur mit einem Fahrtenbuch nachgewiesen werden. Die substantiierte Darlegung eines atypischen Sachverhalts, z.B. dass ein gleichwertiges Fahrzeug für Privatfahrten im Privatvermögen zur Verfügung steht, reicht **nicht** aus, um die private Nutzung des Firmenwagens zu widerlegen.

Weist der Freiberufler z.B. anhand eines Fahrtenbuchs nach, dass er keine Privatfahrten unternommen hat, findet die 1-Prozent-Methode keine Anwendung. Dennoch kann das Fahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte verwendet werden. In dieser Situation kann der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen auch mit 0,03 Prozent vom Bruttolistenpreis für jeden Entfernungskilometer ermittelt werden. Ein durch Urlaub oder Krankheit bedingter Nutzungsausfall ist im Nutzungswert bereits pauschal berücksichtigt.

Der pauschale Nutzungswert (für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) kann im Einzelfall die Kosten übersteigen, die dem Freiberufler insgesamt für das Fahrzeug entstanden sind. Wird dies nachgewiesen, ist die Gewinnerhöhung maximal mit den Gesamtkosten des Fahrzeugs anzusetzen (**Kostendeckung**).

## 7 Schneeballsystem: Steuerliche Behandlung von Verlusten

Beteiligt sich ein Anleger an einem von ihm nicht erkannten Schneeballsystem, das aus seiner Sicht zu gewerblichen Einkünften führen soll, ist er berechtigt, den **Verlust** seines Kapitals **steuerlich geltend** zu machen. Dies hat der Bundesfinanzhof in einem Musterverfahren für mehr als 1.400 geschädigte Anleger entschieden.

### Beispiel:

Der Anleger hatte mit mehreren Gesellschaften einer Firmengruppe Verträge über den Erwerb von Blockheizkraft-

werken abgeschlossen und die Kaufpreise gezahlt. Den späteren Betrieb der Blockheizkraftwerke hatte er vertraglich an die Firmengruppe übertragen; die wirtschaftlichen Chancen und Risiken aus dem Betrieb sollten beim Anleger liegen.

Tatsächlich hatten die Verantwortlichen der Firmengruppe jedoch niemals beabsichtigt, die Blockheizkraftwerke zu liefern. Sie hatten vielmehr ein betrügerisches Schneeballsystem aufgezo-gen und wurden hierfür später strafrechtlich verurteilt. Wenige Monate nachdem der Kläger die Kaufpreise gezahlt hatte, wurden die Gesellschaften der Firmengruppe insolvent. Die vom Kläger geleisteten Zahlungen waren verloren.

Das Finanzamt wollte die Verluste des Klägers einkommensteuerlich nicht berücksichtigen, weil es ihn als bloßen Kapitalgeber ansah und bei den Einkünften aus Kapitalvermögen kein Abzug von Werbungskosten möglich ist.

Laut Bundesfinanzhof kommt es für die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Einkunftsart entscheidend auf die **Sichtweise des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Abschlusses der maßgeblichen Verträge** an. Die verlorenen Aufwendungen sind dieser Einkunftsart zuzuordnen. Bessere objektive Erkenntnisse, die sich rückblickend ergeben, sind hingegen nicht maßgeblich. Aufgrund der Verträge über den Erwerb und den Betrieb der Blockheizkraftwerke durfte der Anleger davon ausgehen, Gewerbetreibender zu sein. Gewerbetreibende dürfen Verluste auch dann **als vorweggenommene Betriebsausgaben abziehen**, wenn letztlich niemals Einnahmen erzielt werden.

Der Bundesfinanzhof hat es als möglich angesehen, dass die beabsichtigte Investition **als Steuerstundungsmodell** angesehen werden könnte. In diesem Fall wäre ein Abzug der Verluste nicht zulässig. Ob es sich tatsächlich um ein Steuerstundungsmodell handelt, wird in einem gesonderten Verfahren entschieden werden.

## 8 Vorsteuerabzug bei Auflösung eines langfristigen Pachtvertrags gegen Entgelt

Zahlt der Eigentümer eine Vergütung für die vorzeitige Auflösung eines Vertrags über die umsatzsteuerpflichtige Verpachtung einer Immobilie, ist er insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Das gilt jedenfalls dann, wenn die vorzeitige Auflösung zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem das Pachtverhältnis noch besteht. Auf die geplante künftige Verwendung des Eigentümers kommt es nicht an.

### Beispiel:

Der Eigentümer hatte sein Grundstück für einen festen Zeitraum umsatzsteuerpflichtig an eine Pächterin verpachtet, die wiederum das Grundstück unterverpachtet hatte. Der Eigentümer schloss mit den Pächtern einen Aufhebungsvertrag, weil er sein Grundstück zur anderweitigen Nutzung veräußern wollte. Die Vertragsparteien einigten sich auf die vorzeitige Aufhebung der Pachtverträge mit der Option, diese schon während der (nunmehr) verkürzten Vertragslaufzeit kündigen zu dürfen.

*Der Eigentümer verpflichtete sich im Gegenzug, eine Entschädigung zzgl. 19 Prozent Umsatzsteuer an die Pächterin bzw. Unterpächterin zu zahlen. Die Pächterin kündigte das Pachtverhältnis bereits früher und stellte dem Eigentümer die vereinbarten Gegenleistungen für sich und die Unterpächterin zzgl. Umsatzsteuer in Rechnung. Der Eigentümer veräußerte das Grundstück zum Ende des Jahres umsatzsteuerfrei.*

*Das Finanzamt ließ den geltend gemachten Vorsteuerabzug für den Pachtverzicht nicht zu, weil es diese Leistung im Zusammenhang mit der steuerfreien Veräußerung sah.*

Der Bundesfinanzhof ließ den Vorsteuerabzug zu, weil der Eigentümer zum Zeitpunkt des Verzichts der Pächter auf die Erfüllung der langfristigen Pachtverträge das Objekt noch umsatzsteuerpflichtig verpachtet hat. Er hat den Pachtverzicht noch während der Verpachtungstätigkeit – also vor ihrer Beendigung – entgegengenommen. Auf die weitere Verwendungsabsicht des Eigentümers kommt es in dieser Situation nicht an. Der Unternehmer kann daher die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, **als Vorsteuerbeträge abziehen**.

Der Eigentümer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil die Kosten für die vorzeitige Beendigung seiner Verpachtungstätigkeit zu den allgemeinen Aufwendungen seiner steuerpflichtigen Verpachtungstätigkeit gehören. Sie sind Kostenelemente der ausgeführten Verpachtungsumsätze. Die Kosten hängen somit direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Verpachtungstätigkeit des Eigentümers zusammen. Sie haben ihren ausschließlichen Entstehungsgrund in der steuerpflichtigen Verpachtungstätigkeit und wären nicht entstanden, wenn mit dem Pächter kein langfristiger Pachtvertrag abgeschlossen worden wäre.

Mit der Abkürzung der Vertragslaufzeit ist die Beendigung der Verpachtungstätigkeit einhergegangen. Damit hat es sich bei der von ihm erbrachten Gegenleistung für den Verzicht der Pächter auf ihre vertragliche Rechtsposition um Ausgaben zum Zwecke der Beendigung und damit um allgemeine Aufwendungen seiner Verpachtungstätigkeit gehandelt.

## 9 Geschlossener Immobilienfonds: Rückabwicklung oder Veräußerung

Bei der Veräußerung einer Beteiligung an einem geschlossenen Immobilienfonds handelt es sich um ein privates Veräußerungsgeschäft (Spekulationsgeschäft), das unter bestimmten Voraussetzungen der Einkommensbesteuerung unterliegt. Es liegt allerdings kein privates Veräußerungsgeschäft vor, soweit die Zahlungen für andere Verpflichtungen des Veräußerers geleistet wurden (z.B. für den Verzicht auf Schadenersatzansprüche und die Rücknahme von Klagen). Der „Kaufpreis“ muss dann entsprechend aufgeteilt werden. Zu diesem Zweck muss das veräußerte Wirtschaftsgut bewertet werden.

Übersteigt die Gegenleistung den Wert des veräußerten Wirtschaftsguts, spricht dies dafür, dass der übersteigende Teil der Gegenleistung nicht zum Veräußerungspreis gehört, sondern eine andere Verpflichtung abgegolten oder ein Teil der Gegenleistung unentgeltlich zugewendet werden soll.

### Beispiel:

*Die Eheleute hatten sich an einer KG (= geschlossener Immobilienfonds) beteiligt, deren Gesellschaftszweck darin bestand, Immobilien zu erwerben, zu errichten, zu verwalten und zu vermieten. Die KG war Eigentümer von Immobilien oder erwarb Beteiligungen an Objektgesellschaften. Die wirtschaftliche Entwicklung des Fonds entsprach nicht den Erwartungen.*

*Zusammen mit einer Vielzahl weiterer Anleger beteiligten sich die Eheleute an einem Sammelklageverfahren und erhoben eine Schadenersatzklage auch gegenüber der Bank, die diese Beteiligung vermittelt hatte. Der Fondsprospekt habe mehrere erhebliche unrichtige oder unvollständige Angaben enthalten bzw. nachteilige Umstände nicht dargestellt. Der geltend gemachte Schaden ermittelte sich aus dem Betrag der Einlage sowie den Finanzierungskosten der Beteiligung und den entgangenen Zinsen für den Eigenkapitalanteil abzüglich aller erhaltenen Ausschüttungen.*

*Die Eheleute erhielten ein Vergleichsangebot, was sie auch annahmen. Das Angebot war unwiderruflich und setzte voraus, dass die Schadenersatzklage zurückgenommen wurde. Die Eheleute verzichteten in diesem Zusammenhang auf alle gegenwärtigen und zukünftigen Schadenersatzansprüche, die mit dem Erwerb der Beteiligung zusammenhingen.*

*Das Finanzamt ging von einer Veräußerung und nicht von einer Rückabwicklung aus. Es erfasste den Auszahlungsbetrag und den Verzicht auf Rückzahlung der Verbindlichkeit als Verkaufspreis und versteuerte auf dieser Basis einen Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft. Das Finanzgericht entschied, dass der Verzicht auf Schadenersatz und die weiteren vom Kläger eingegangenen Verpflichtungen nur den Charakter von Nebenleistungen oder Klarstellungen gehabt habe. Das Finanzamt habe daher den Veräußerungsgewinn zutreffend ermittelt.*

Der Bundesfinanzhof entschied, dass der **Vergleichsvertrag als steuerbares privates Veräußerungsgeschäft** zu betrachten ist. Als Gewinn oder Verlust aus dem Veräußerungsgeschäft ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten anzusetzen.

**Konsequenz** ist, dass die als Vergleichsbetrag bezeichnete Gegenleistung, soweit sie für den Verzicht auf Schadenersatzansprüche erbracht wurden, **nicht einzubeziehen** sind. Die etwaigen Schadenersatzansprüche waren werthaltig, weil es Sinn und Zweck der Vergleichsvereinbarung war, den hinter der Bank stehenden Gewährträger der öffentlichen Hand von seiner Haftung zu befreien. Aufgrund der bestehenden Gewährträgerhaftung ist es auch nicht möglich, die Ansprüche als nicht durchsetzbar einzuordnen.

## 10 Elektronische Kassenführung und Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung

Betriebsprüfer der Finanzverwaltung nehmen die Aufzeichnungen der Bareinnahmen regelmäßig unter die Lupe. Insbesondere bei Betrieben mit einem hohen Anteil an Bareinnahmen nutzen Betriebsprüfer vielfach die Möglichkeit, die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung infrage zu stellen, um die Betriebseinnahmen um einen geschätzten Betrag zu erhöhen. Der BFH hat die Grenzen aufgezeigt, die das Finanzamt nicht überschreiten darf.

### Beispiel:

*Der Inhaber eines Friseursalons erfasste seine Bareinnahmen über eine PC-Kassensoftware, die auf die speziellen Bedürfnisse des Friseurhandwerks zugeschnitten war. Trinkgelder konnten die Kunden jeweils in eigene Sparschweine sowohl des Inhabers als auch der Arbeitnehmer einwerfen. Die Trinkgelder, die der Inhaber erhielt, sind nicht als Einnahmen erfasst worden.*

*Der Betriebsprüfer nahm dies zum Anlass, die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung zu verneinen. Außerdem beanstandete der Prüfer, dass die zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen nicht in Schriftform vorgelegt werden konnten. Dass die steuerlich erforderlichen Dokumentationen in elektronischer Form vorhanden waren, reichte dem Betriebsprüfer nicht aus. Neben den Trinkgeldern schätzte er deshalb Beträge hinzu, die nach der Art und Weise des Betriebs nicht hätten erzielt werden können. Der Inhaber des Friseurbetriebs machte geltend, dass es sich um eine grundsätzliche Frage handele, wie ein weitestgehend frei programmierbares PC-Kassensystem zu beurteilen sei.*

Allein die Tatsache, dass zwei Sachverständige festgestellt haben, dass jedes PC-Kassensystem manipulierbar ist, reicht nicht aus, um von einer tatsächlichen Manipulation ausgehen zu können. Im vorliegenden Fall ergaben sich nach Aussage der Sachverständigen keine Anhaltspunkte für eine Manipulation. Sie führten aus, dass schon die Manipulation für einen kurzen Zeitraum von einer Woche die Arbeitskraft eines IT-Spezialisten für ein ganzes Wochenende binden würden. Vor diesem Hintergrund ist es eher unwahrscheinlich, dass tatsächlich manipuliert worden ist.

Eine Schätzungsbefugnis kann auch nicht daraus abgeleitet werden, dass der Steuerpflichtige die erforderlichen Programmierungsprotokolle nicht vorgelegt hat. Die steuerlich erforderlichen Dokumentationen – in elektronischer Form – waren vorhanden, wurden aber nicht genutzt. Damit fällt die wesentliche Grundlage für eine Schätzungsbefugnis weg.

Bei der **Nichterfassung der Trinkgelder**, die für den Unternehmer in ein Sparschwein eingeworfen wurden, handelt es sich zwar um einen materiellen Mangel, der aber nur punktuell auf die Trinkgelder begrenzt ist. Allein hier-

aus kann **keine Schätzungsbefugnis des Finanzamts** für die Hauptkasse abgeleitet werden.

**Wichtig:** Beim Fehlen der erforderlichen Unterlagen zur Dokumentation der Kassenprogrammierung reicht es zwar nicht aus, wenn der Unternehmer lediglich die Einholung eines Sachverständigengutachtens beantragt. Er hat aber die Möglichkeit, den Zustand der Programmierung des von ihm verwendeten Kassensystems anhand geeigneter (Ersatz-)Unterlagen darzulegen.

## 11 Fristberechnung: Der 31.12. ist einem gesetzlichen Feiertag nicht gleichzustellen

Fällt das Ende einer Frist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend (Samstag), so endet die Frist mit Ablauf des nächstfolgenden Werktags. Wortgleiche Regelungen finden sich auch in anderen Gesetzen, wie z.B. dem Verwaltungsverfahrensgesetz. Konsequenz ist, dass sich nur gesetzliche Feiertage auf das Ende einer Frist auswirken können.

### Beispiel:

*Der auf den 28.12. datierte Antrag eines Freiberuflers (Klägers) auf Investitionszulage erhielt den Eingangsstempel des 2.1. und wurde mit der Begründung abgelehnt, dass mit Ablauf des 31.12. (einem Montag) die Festsetzungsverjährung eingetreten sei.*

**Fristbestimmungen** müssen **klar überschaubar** und leicht handhabbar sein. Die dabei erforderliche Rechtssicherheit darf nicht durch schwer berechenbare und nicht selten erst in einem Rechtsstreit zu klärende Billigkeitserwägungen ersetzt werden, vielmehr muss über die Dauer einer Frist aus Gründen der Rechtssicherheit allgemein Gewissheit bestehen.

Rechtsprechung und Literatur vertreten soweit ersichtlich einheitlich die Auffassung, dass nur **gesetzliche Feiertage den Fristablauf verschieben**, nicht aber auch kirchliche, konfessionelle oder religiöse Feiertage, die keine gesetzlichen Feiertage sind, und auch nicht Gedenk- und Trauertage, Brauchtumstage oder lokale Festtage, selbst wenn diese dienst- oder arbeitsfrei sind.

Darüber hinaus würde eine Gleichstellung des 31.12. mit gesetzlichen Feiertagen bei Fristberechnungen die Frage aufwerfen, inwieweit sie auf andere Tage zu übertragen ist, die ebenfalls arbeitsfrei sind, ohne gesetzlicher Feiertag zu sein. Dies würde zu weiterer Rechtsunsicherheit führen, weil sich automatisch die Frage stellt, ob sich die Frist dann auch bei arbeitsfreien Tagen verlängern würde, wie z.B. beim dienstfreien Rosenmontag oder dem Heiligabend.

**Konsequenz:** Nur gesetzliche Feiertage können sich auf das Ende einer Frist auswirken.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 4/2018

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

	<b>Thema</b>	<b>Volltext-Fundstelle</b>	<b>Weitere Informationsquellen</b>
1	<b>Lückenlose Rechnungsnummern</b>	FG Köln, Urteil vom 7.12.2017, Az. 15 K 1122/16 www.justiz.nrw.de	§ 14 Abs. 4 Nr. 4 UStG
2	<b>Berufsgenossenschaft</b>	Senator für Finanzen Bremen, Erlass vom 2.6.2004, Az. S 2144 - 5786 - 110 www.transparenz.bremen.de	OFD Magdeburg, Verfügung vom 9.7.2004, Az. S 2144 - 33 - St 211 § 6 SGB VII
3	<b>Aufzeichnungen bei der Einnahmen-Überschussrechnung</b>	FG München, Urteil vom 18.1.2018, Az. 10 K 3036/16 www.gesetze-bayern.de	§ 147 Abs. 6 AO
4	<b>Betriebsprüfung</b>	BMF-Schreiben vom 13.4.2018, Az. IV A 4 - S 1450/17/10001 www.bundesfinanzministerium.de	§ 3 BpO 2000
5	<b>Firmenwagen (1)</b>	BMF-Schreiben vom 4.4.2018, Az. IV C 5 - S 2334/19/10001 www.bundesfinanzministerium.de	§ 4 Abs. 5 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 2 EStG
6	<b>Firmenwagen (2)</b>	BMF-Schreiben vom 4.4.2018, Az. IV C 5 - S 2334/19/10001 www.bundesfinanzministerium.de	§ 4 Abs. 5 EStG
7	<b>Schneeballsystem</b>	BFH, Urteil vom 7.2.2018, Az. X R 10/16 www.bundesfinanzhof.de	§ 15b EStG
8	<b>Vorsteuerabzug</b>	BFH, Urteil vom 13.12.2017, Az. XI R 3/16 www.bundesfinanzhof.de	§ 15 UStG
9	<b>Geschlossener Immobilienfonds</b>	BFH, Urteil vom 31.1.2017, Az. IX R 26/16 www.bundesfinanzhof.de	–
10	<b>Elektronische Kassenführung</b>	BFH, Beschluss vom 23.2.2018, Az. X B 65/17 www.bundesfinanzhof.de	–
11	<b>Fristberechnung</b>	BFH, Beschluss vom 20.3.2018, Az. III B 135/17 www.bundesfinanzhof.de	§ 169 Abs. 2 AO § 13 InvZulG 2007