

Cornelia Wolff  
Steuerberaterin

13409 Berlin  
Letteallee 90  
Tel.: 030 498 76 370  
Fax: 030 747 34 158  
E-Mail steuerberatung@cornelia-wolff.de

Cornelia Wolff Letteallee 90 13409 Berlin

Frau  
Cornelia Wolff  
Letteallee 90  
13409 Berlin

#### **Mandanteninformation**

Datum 25.09.2012

Unser Zeichen 10000

---

### **Mandanten-Rundschreiben 6/2012**

#### **Elektronische Rechnungen • E-Bilanz • Arbeitszimmer • Auslandsgruppenreise • Jahressteuergesetz 2013 • Ausländische „schwarze“ Investmentfonds**

in einer Sonderbeilage zu diesem Mandanten-Rundschreiben widmen wir uns dem bedeutenden und umstellungsintensiven Thema der E-Bilanz. Spätestens für 2013, also nach Auslaufen der von der Finanzverwaltung gesetzten Nichtbeanstandungsfrist, müssen bilanzierende Einzelgewerbetreibende, Personen- und Kapitalgesellschaften die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung in elektronischer Form an die Finanzverwaltung übermitteln. Die Abgabe der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in Papierform mit der Steuererklärung ist dann nur noch in Ausnahmefällen möglich. Die damit zusammenhängende Umstellung bedarf einer sorgfältigen Vorbereitung. Die notwendigen Weichenstellungen im Rechnungswesen müssen spätestens am 1.1.2013 gesetzt sein und dies bedarf entsprechender Planung. Wir stellen daher bereits zum jetzigen Zeitpunkt für typische Ausgangssituationen die notwendigen Umstellungsschritte dar.

Ein weiteres wichtiges Thema sind elektronische Rechnungen. Seit einer Gesetzesänderung im vergangenen Jahr sind die Anforderungen an den Vorsteuerabzug ermöglichende elektronische Rechnungen deutlich gesunken. Bislang herrschte aber massive Unsicherheit über die Auslegung der neuen gesetzlichen Regelungen. Nun hat die Finanzverwaltung zu diesem Thema umfassend Stellung genommen.

<b>FÜR ALLE STEUERPF LICHTIGEN</b>	<b>3</b>
Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013	3
Kindergeldanspruch während eines Au-pair-Aufenthalts	3
Berechnung des Zehnjahreszeitraums bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer	4
Verpflegungsmehraufwand bei Studium im Ausland	5
<b>FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</b>	<b>6</b>
Kein Wechsel zur Fahrtenbuchmethode während des laufenden Kalenderjahrs	6
Werbungskosten durch Aufwendungen für arbeitsgerichtlichen Vergleich	6
„Offensichtlich verkehrsgünstigere“ Straßenverbindung und Fährverbindung	6
Werbungskostenabzug bei Teilnahme an Auslandsgruppenreisen	7
Mietaufwendungen für gemischt genutzte Räume („Arbeitsecke“)	7
<b>FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</b>	<b>8</b>
Umsatzsteuerliche Anforderungen an elektronische Rechnungen – Vereinfachungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011	8
Abschreibungen auf Gesellschafterkredite im Betriebsvermögen steuerlich voll abzugsfähig	11
Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von griechischen Staatsanleihen im Rahmen des vom Europäischen Rat vorgesehenen Unterstützungsprogramms	11
Berücksichtigung der Korrektur eines doppelten Umsatzsteuerausweises in Abschlags- und Schlussrechnung in der Gewinnermittlung	12
Realisierung von Provisionsansprüchen bei Versicherungsvertretern	12
Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsberechnung	13
Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer verfassungswidrig?	13
Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gegenständen	13
Integrierte Versorgung nach §§ 140a ff. SGB V kann bei Gemeinschaftspraxis zu gewerblichen Einkünften führen	14
<b>FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNF TEN</b>	<b>15</b>
Bescheinigung der einbehaltenen Zinsabschlagsteuer bei Zinserträgen auf Spareinlagen	15
Besteuerung ausländischer „schwarzer“ Investmentfonds rechtens	15
<b>FÜR HAUSEIGENTÜMER</b>	<b>15</b>
Verluste aus einer auch selbstgenutzten Ferienwohnung	15
Vermietung, Selbstnutzung und Veräußerung von in Spanien belegenen Grundstücken	16
<b>„E-BILANZ – AKTUELLER HANDLUNGSBEDARF“</b>	<b>17</b>
E-Bilanz – Inhalt und Bedeutung	17
Anwendungsbereich der E-Bilanz	17
Elektronisch zu übermittelnde Rechenwerke	18
Mindestumfang der zu übermittelnden Daten und Übermittlungsform	19
Strategien zur Erfüllung der Anforderungen durch die E-Bilanz	20
Umstellungsstrategie in Standardfällen	20
Umstellungsstrategie bei individueller Ausgestaltung des Rechnungswesens	21

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013

Der Bundesrat hat am 6.7.2012 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zu einem Jahressteuergesetz 2013 unter Berücksichtigung der Empfehlungen seiner Ausschüsse Stellung genommen und zahlreiche Änderungen vorgeschlagen. Hier sind insbesondere folgende Gesetzesverschärfungen bzw. weitere Änderungen hervorzuheben:

- **Prozesskosten** sollen entgegen der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sein, außer der Stpfl. legt dar, dass er ohne den Rechtsstreit in seiner Existenz bedroht wäre.
- **Verlustverrechnung bei Verschmelzungen:** Die Verlustverrechnung durch Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft soll im Rückwirkungszeitraum nicht mehr möglich sein.
- **Lohnsummenregel bei der erbschaftsteuerlichen Vergünstigung von Betriebsvermögen:** Es soll klargestellt werden, dass die im Rahmen der Begünstigung von Unternehmensvermögen zu beachtende Lohnsummenregelung in Konzernfällen nur dann unbeachtlich ist, wenn am Übertragungstichtag im gesamten Konzern nicht mehr als 20 Arbeitnehmer beschäftigt sind.
- **Verwaltungsvermögen bei der schenkungsteuerlichen Vergünstigung von Betriebsvermögen:** Zum Verwaltungsvermögen sollen nicht mehr nur Wertpapiere, sondern auch Zahlungsmittel, Sichteinlagen, Bankguthaben und andere Forderungen gehören, soweit deren Wert nicht geringfügig ist (10 %-Grenze). Forderungen, die aus der gewerblichen Tätigkeit resultieren, sollen davon ausgenommen sein. Insoweit sollen Gestaltungen mittels einer sog. „Cash-GmbH“ unterbunden werden. Derzeit ist es möglich, eine GmbH zu gründen, diese mit umfangreicher Liquidität auszustatten und diese „Cash-GmbH“ dann schenkungsteuerlich begünstigt zu übertragen.
- **Investitionsabzugsbetrag:** Einführung der sog. Vollverzinsung für den Fall der Nichtdurchführung der ursprünglich geplanten Investition. Nach der vom Bundesrat vorgeschlagenen Gesetzesänderung beginnt der Zinslauf bis zu drei Jahre früher.
- **Eingetragene Lebenspartnerschaften:** Vorgesehen ist eine steuerliche Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartnerschaft mit der Ehe.

#### Hinweis:

Das Jahressteuergesetz 2013 wird voraussichtlich erst Ende 2012 alle parlamentarischen Hürden genommen haben. Bis dahin muss der weitere Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens beobachtet werden, da es erfahrungsgemäß bis zur endgültigen Gesetzesfassung noch zu umfangreichen Änderungen kommt.

#### Handlungsempfehlung:

Im Einzelnen kann sich im Vorgriff auf etwaige Steuerverschärfungen bereits jetzt Handlungsbedarf ergeben, um noch bestehende Gestaltungsmöglichkeiten (z.B. die Gründung einer „Cash-GmbH“) zu nutzen. In diesen Fällen ist aber dringend steuerlicher Rat einzuholen, da sorgfältig geprüft werden muss, ab welchem Zeitpunkt geplante verschärfende Regelungen voraussichtlich greifen werden.

### Kindergeldanspruch während eines Au-pair-Aufenthalts

Für ein **volljähriges, aber noch nicht 25 Jahre altes Kind** besteht ein Kindergeldanspruch vor allem dann, wenn es auf einen Beruf ausgebildet wird. Ein Au-pair-Aufenthalt im Ausland erfüllt diese Voraussetzung im Regelfall nicht. Anders ist dies aber dann, wenn im Rahmen des Au-pair-Aufenthalts das Kind z.B. eine Universität oder eine Fachschule besucht oder ein Praktikum zur Erlangung beruflicher Qualifikationen ableistet.

Allerdings werden **Sprachaufenthalte im Rahmen eines Au-pair-Verhältnisses** nach ständiger Rechtsprechung nur unter sehr engen Bedingungen als Berufsausbildung angesehen. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 15.3.2012 (Aktenzeichen III R 58/08) nochmals herausgestellt. Entschieden wurde, dass

- Sprachaufenthalte im Rahmen eines Au-pair-Verhältnisses grundsätzlich nur dann als Berufsausbildung anzusehen sind, wenn sie von einem durchschnittlich mindestens zehn Wochenstunden umfassenden theoretisch-systematischen Sprachunterricht begleitet werden. Bei weniger als durchschnittlich zehn Wochenstunden können ausnahmsweise einzelne Monate als Berufsausbildung zu werten sein, wenn sie durch intensiven, die Grenze von zehn Wochenstunden deutlich überschreitenden Unterricht geprägt werden (z.B. Blockunterricht oder Lehrgänge).
- Darüber hinaus können Auslandsaufenthalte im Einzelfall als Berufsausbildung anerkannt werden, wenn der Fremdsprachenunterricht zwar weniger als zehn Wochenstunden umfasst, aber einen über die übliche Vor- und Nachbereitung hinausgehenden zusätzlichen Zeitaufwand erfordert (z.B. fachlich orientierter Sprachunterricht, Vorträge des Kindes in der Fremdsprache).
- Auslandsaufenthalte, die von einer Ausbildungs- oder Prüfungsordnung zwingend vorausgesetzt werden oder der Vorbereitung auf einen für die Zulassung zum Studium oder zu einer anderen Ausbildung erforderlichen Fremdsprachentest dienen (z.B. TOEFL oder IELTS), können unabhängig vom Umfang des Fremdsprachenunterrichts im Einzelfall als Berufsausbildung zu qualifizieren sein.

#### **Handlungsempfehlung:**

Im konkreten Einzelfall sollte der zeitliche Umfang und der Inhalt des Sprachunterrichts möglichst genau dokumentiert werden.

#### **Hinweis:**

Die Höhe der eigenen Einkünfte und Bezüge des volljährigen, aber noch nicht 25 Jahre alten Kindes sind im Übrigen ab dem Kalenderjahr 2012 nicht mehr zu prüfen. Entscheidend für den Kindergeldanspruch der Eltern ist lediglich der Tatbestand der Berufsausbildung.

### **Berechnung des Zehnjahreszeitraums bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer**

Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer werden je nach Einzelfall umfangreiche Freibeträge gewährt. Bei der Berücksichtigung der Freibeträge werden allerdings alle Erwerbe innerhalb eines Zehnjahreszeitraums zusammengerechnet, d.h. die Freibeträge können in dem Zehnjahreszeitraum nur einmal genutzt werden. Ist der Zehnjahreszeitraum aber abgelaufen, können die Freibeträge erneut in voller Höhe genutzt werden. Dies ermöglicht unter Umständen die steuerfreie Übertragung umfangreichen Vermögens, wenn die Übertragungen über einen längeren Zeitraum gestreckt erfolgen.

Der Bundesfinanzhof hat sich in dem Urteil vom 28.3.2012 (Aktenzeichen II R 43/11) mit der **Berechnung des Zehnjahreszeitraums** auseinandergesetzt. Nach dieser Entscheidung ist der Zehnjahreszeitraum ausgehend vom letzten Erwerb rückwärts zu berechnen, wobei der Tag des letzten Erwerbes mitzuzählen ist. Der Zehnjahreszeitraum beginnt demnach – wegen der Rückwärtsberechnung – mit dem Ende des Tages, an dem der letzte Erwerb erfolgt ist.

Im Entscheidungsfall war streitig, ob anlässlich einer Schenkung vom 31.12.2008 auch eine Schenkung vom 31.12.1998 bei der Berechnung der Schenkungsteuer einzubeziehen war. Dies verneint der BFH, da der Erwerb vom 31.12.1998 nicht mehr im Zehnjahreszeitraum lag. Eine Grundstücksschenkung ist bereits dann ausgeführt, wenn – wie im Streitfall jeweils am 31.12.1998 bzw. 31.12.2008 geschehen – die Auflassung beurkundet worden ist und der Schenker die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt hat. Die Frist begann damit am 31.12.2008 um 24:00 Uhr und endete am 1.1.1999 um 00:00 Uhr und damit vor dem Ersterwerb.

#### **Handlungsempfehlung:**

Dies zeigt, dass im Einzelfall die Frist taggenau nach den gesetzlichen Regeln zu berechnen ist. Wegen der durchaus erheblichen Auswirkungen sollte bei der Überlegung, ob weitere Schenkungen vor dem Hintergrund der Zehnjahresfrist in Betracht kommen könnten, stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

## **Verpflegungsmehraufwand bei Studium im Ausland**

Während eines Auslandsaufenthalts, z.B. im Rahmen eines Auslandsstudiums, können Stpfl. unter bestimmten Voraussetzungen erhöhte Verpflegungsaufwendungen anhand der vom Bundesministerium der Finanzen vorgegebenen Tagespauschalen steuerlich geltend machen. In diesem Zusammenhang hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 20.6.2012 (Aktenzeichen 4 K 4118/09) bei einem Auslandsstudium in Mexiko zu Gunsten des Stpfl. entschieden. Der ledige Kläger legte zunächst ein Bachelor-Studium an der Berufsakademie in A ab. Der Kläger war sodann vom 1.8.2008 bis zum 23.9.2009 als Student im Programm „Master of Science in International Management“ an der C-Schule in D eingeschrieben. Es handelte sich um ein zweisemestriges Studienprogramm. Während des ersten Semesters (August 2008 bis Ende Januar 2009) war er von der C-Schule beurlaubt, um das Studium an der Universität in Mexiko zu absolvieren. Die vom Kläger in Mexiko erbrachten Leistungen wurden vollständig anerkannt und bildeten einen Pflichtteil des Programms. Das zweite Semester (Februar 2009 bis Mai 2009) absolvierte der Kläger programmgemäß an der C-Schule. Bei sämtlichen Veranstaltungen während der beiden Semester handelte es sich um Präsenzveranstaltungen. Der Stpfl. machte **für die Zeit des Aufenthaltes in Mexiko Verpflegungsmehraufwendungen** nach der vorgegebenen Tagespauschale für Reisen nach Mexiko in Höhe von 36 € je Tag geltend.

Das Finanzgericht bestätigte den Abzug der Verpflegungspauschalen. Zunächst stellte das Finanzgericht fest, dass es sich bei den durch das Studium entstandenen Kosten um **vorweggenommene Werbungskosten** handelt. Die gesetzliche Einschränkung für den Abzug von Kosten für ein Erststudium, die rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 gelten soll, stand dem Abzug im Streitfall schon deshalb nicht entgegen, weil der Kläger vor Beginn seines Studiums an der Hochschule in Mexiko ein Bachelor-Studium an der Berufsakademie in A absolviert hatte und er auf Grund dieses Studiums bis zum 30.9.2008 Angestellter bei der Firma B in A war. Es handelte sich deswegen bei dem Masterstudium des Klägers nicht um ein Erststudium, sondern steuerlich um eine berufliche Fortbildung.

Der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen kommt grundsätzlich nur in Betracht bei Tätigkeiten außerhalb von Wohnung und regelmäßiger Arbeits- bzw. Tätigkeitsstätte, also bei Auswärtstätigkeiten. Am Studienort in Mexiko lag – entsprechend der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes – **keine regelmäßige Arbeitsstätte** vor, so dass die Grundsätze der Auswärtstätigkeit Anwendung fanden. Zwar verfügte der Kläger im Streitfall während seiner Auswärtstätigkeit in Deutschland über keinen eigenen Hausstand. Als Wohnung am Ort seines Lebensmittelpunktes ist im Streitfall aber die Wohnung der Eltern des Klägers anzusehen. Es stand während des zeitlich begrenzten Aufenthalts in Mexiko fest, dass der Kläger zunächst an diese Wohnung zurückkehren würde, um sodann für die Fortsetzung seines Studiums in D eine Wohnung am Studienort zu suchen.

### **Hinweis:**

Der Abzug des Verpflegungsmehraufwands ist allerdings bei längerfristigen **Auswärtstätigkeiten auf die ersten drei Monate des Einsatzes an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt.**

### **Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall kann bei einem solchen auswärtigen Studium ein Werbungskostenabzug in großem Umfang möglich sein. Allerdings ist insoweit sehr sorgfältig zwischen den verschiedenen Fallgestaltungen zu differenzieren. Teilweise ist der steuerliche Abzug mittlerweile deutlich eingeschränkt. Vor diesem Hintergrund empfiehlt sich die Hinzuziehung von steuerlichem Rat.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### Kein Wechsel zur Fahrtenbuchmethode während des laufenden Kalenderjahrs

Für die Bewertung der zu versteuernden privaten Nutzung eines Firmenwagens sind zwei Berechnungsmethoden gesetzlich zugelassen, nämlich die 1 %-Regelung (Pauschalwertmethode) als Regelfall und die Ermittlung eines individuellen Nutzungswerts (Fahrtenbuchmethode) als Ausnahmeregelung. In bestimmten Konstellationen kann die Fahrtenbuchmethode deutlich günstiger sein als die pauschalierende 1 %-Regelung. Fraglich war bisher, ob auch ein unterjähriger Wechsel von der Fahrtenbuch- zur Pauschalwertmethode möglich ist.

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 27.4.2012 (Aktenzeichen 4 K 3589/09 E) entschieden, dass ein **monatlicher Wechsel zwischen der Fahrtenbuch- und der 1 %-Regelung** dem Vereinfachungs- und Typisierungsgedanken der gesetzlichen Regelung widerspreche, wonach mangels Führung eines Fahrtenbuchs der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung eines Firmenwagens mittels der 1 %-Regelung zu ermitteln ist. Ein Fahrtenbuch sei vielmehr nur dann ordnungsgemäß, wenn es für einen Zeitraum von mindestens einem Jahr geführt werde. Eine monatlich wechselnde Fahrtenbuchführung berge eine erhöhte Manipulationsgefahr dahingehend, dass bestimmte Zeiträume mit höherem Privatnutzungsanteil (z.B. Urlaubszeit) unzureichend erfasst werden und somit ein verzerrtes Ergebnis entsteht. Des Weiteren seien die Wahl des Stpfl. und die daraus resultierende Berechnung für die Finanzverwaltung nur schwer überprüfbar. Auch die persönlichen Lebensumstände des Klägers würden einen Methodenwechsel nicht rechtfertigen.

Im Urteilsfall machte der Kläger geltend, dass Veränderungen seiner familiären Situation (Geburt eines dritten Kindes) die Privatnutzungsmöglichkeiten des Fahrzeugs stark eingeschränkt hätten und es deshalb zulässig sein müsse, die Ermittlungsmethode auch während des laufenden Jahres zu ändern.

#### Hinweis:

Gegen das Urteil wurde beim Bundesfinanzhof die Revision eingelegt, welche unter dem Aktenzeichen VI R 35/12 geführt wird, so dass diese Rechtsfrage noch nicht endgültig entschieden ist. In vergleichbaren Fällen ist daher fraglich, ob ein unterjähriger Wechsel der Ermittlungsmethode anerkannt wird. Offen ist allerdings, ob eine andere Beurteilung dann angezeigt sein könnte, wenn das Fahrtenbuch trotz teilweiser Anwendung der 1 %-Regelung durchgängig geführt wird.

### Werbungskosten durch Aufwendungen für arbeitsgerichtlichen Vergleich

Als Werbungskosten können alle Ausgaben berücksichtigt werden, die durch die Berufstätigkeit verursacht sind. Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil vom 9.2.2012 (Aktenzeichen VI R 23/10) entschieden, dass Aufwendungen für aus dem Arbeitsverhältnis folgende **zivil- und arbeitsgerichtliche Streitigkeiten** regelmäßig als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden können. Dies gilt grds. auch, wenn sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer über solche streitigen Ansprüche im Rahmen eines **arbeitsgerichtlichen Vergleichs** einigen.

### „Offensichtlich verkehrsgünstigere“ Straßenverbindung und Fährverbindung

Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, eine Pauschale für jeden vollen Entfernungskilometer in Höhe von 0,30 € anzusetzen (sog. **Entfernungspauschale**). Für die Bestimmung der Entfernung ist die **kürzeste Straßenverbindung** zwischen Wohnung und Arbeitsstätte maßgebend. Eine andere – also längere – als die kürzeste Straßenverbindung kann zu Grunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird.

**Verkehrsgünstiger** als die kürzeste Straßenverbindung kann nach der Rechtsprechung eine andere (längere) Route dann sein, wenn eine Zeitersparnis erzielt wird. Konkrete zeitliche Vorgaben – z.B. eine Mindestzeitersparnis von 20 Minuten – müssen insofern nicht erfüllt sein. Die Frage, ob eine längere Straßenverbindung als „offensichtlich verkehrsgünstiger“ als die kürzeste Route angesehen werden kann, ist vielmehr nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmen.

Im Grundsatz ist bei der Bestimmung der kürzesten Straßenverbindung auch eine **Fährverbindung einzubeziehen**, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19.4.2012 (Aktenzeichen VI R 53/11) entschied. Da das Merkmal der Verkehrsgünstigkeit auch andere Umstände als eine Zeitersparnis beinhaltet, kann eine Straßenverbindung auch dann „offensichtlich verkehrsgünstiger“ als die kürzeste Verbindung sein, wenn sich dies aus Besonderheiten einer im Rahmen der kürzesten Straßenverbindung zu nutzenden Fährverbindung (z.B. lange Wartezeiten, häufig auftretende technische Schwierigkeiten oder Auswirkungen der Witterungsbedingungen auf den Fährbetrieb) ergibt. Führen solche Umstände dazu, dass sich der Stpfl. auf den Fährbetrieb im Rahmen der Planung von Arbeitszeiten und Terminen nicht hinreichend verlassen kann, so ist dies bei der Beurteilung der Verkehrsgünstigkeit einer Straßenverbindung zu berücksichtigen.

#### **Handlungsempfehlung:**

In einem solchen Fall sollten Erfahrungswerte aus der Nutzung der Fährverbindung genau dokumentiert werden, bevor auf eine andere „längere Verkehrsverbindung“ ausgewichen wird.

### **Werbungskostenabzug bei Teilnahme an Auslandsgruppenreisen**

Bei Fortbildungsreisen kann nach der neueren Rechtsprechung bei einer auch privat mitveranlassten Reise ein anteiliger Werbungskostenabzug möglich sein. Mit dem Urteil vom 19.1.2012 (Aktenzeichen VI R 3/11) hat der Bundesfinanzhof aber klargestellt, dass Ausgaben für eine Auslandsgruppenreise auch nach der grundsätzlichen Aufhebung des strengen Aufteilungs- und Abzugsverbots für gemischt veranlasste Aufwendungen **nur unter engen Anforderungen als Werbungskosten abzugsfähig** sind. Vielmehr gelten betreffend einer Auslandsgruppenreise die im Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 27.11.1978 (Aktenzeichen GrS 8/77) entwickelten Grundsätze fort. Neben einer fachlichen Organisation ist daher für eine berufliche Veranlassung vor allem maßgebend, dass das Programm auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse der Teilnehmer zugeschnitten und der Teilnehmerkreis im Wesentlichen gleichartig (homogen) ist. Von Bedeutung ist auch, ob die Teilnahme freiwillig ist oder ob der Stpfl. einer Dienstpflicht nachkommt.

Im Urteilsfall machte eine Lehrerin für die Fächer Mathematik, Geographie, Biologie und Kunst Kosten für Reisen nach China und Paris als Werbungskosten geltend. Berücksichtigt wurden überwiegend nur die touristischen Sehenswürdigkeiten. Das Gericht verneinte die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen, da die Reisen in ihrer Ausgestaltung auf eine Befriedigung der allgemeinen Bildungsinteressen schließen ließen und ein **hinreichend konkreter Bezug zur beruflichen Tätigkeit** als Lehrerin nicht erkennbar war. Auch eine Aufteilung in beruflich und privat veranlasste Kosten kam mangels erkennbarer beruflicher Veranlassung nicht in Frage.

#### **Handlungsempfehlung:**

Es ist also **im Einzelfall genau nachzuweisen**, dass die Reise einen hinreichend konkreten Bezug zur beruflichen Tätigkeit hat. Auf die genaue Dokumentation kann auch für den Fall nicht verzichtet werden, wenn der Arbeitnehmer mit der Teilnahme an der Reise einer dienstlichen Verpflichtung nachkommt. Dies ist zwar ein Indiz für einen beruflichen Bezug, für sich alleine ist dies aber als Nachweis nicht ausreichend.

### **Mietaufwendungen für gemischt genutzte Räume („Arbeitsecke“)**

Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich abzugsfähig. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sowie nach Auffassung der Finanzverwaltung ist ein häusliches Arbeitszimmer ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden ist, vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird. Eine **untergeordnete private Mitbenutzung ist unschädlich**.

Dagegen hatte das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 19.5.2011 (Aktenzeichen 10 K 4126/09) entschieden, dass die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer auch bei erheblicher Privatnutzung in Höhe des beruflichen bzw. betrieblichen Nutzungsanteils steuerlich abgezogen werden können und damit in diesen Fällen mithin eine Aufteilung der Kosten möglich ist. Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts Köln ist unter dem Aktenzeichen X R 32/11 vor dem Bundesfinanzhof die Revision anhängig.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat nun mit Urteil vom 6.2.2012 (Aktenzeichen 7 K 87/11 E) entschieden, dass Teile von gemischt genutzten Räumen wegen der raumbezogenen Betrachtung kein „häusliches Arbeitszimmer“ sein können und daher entsprechende Mietaufwendungen steuerlich nicht berücksichtigt werden. Aufwendungen für eine „**Arbeitsecke“ in ansonsten privat genutzten Räumen** können nach diesem Urteil steuerlich nicht geltend gemacht werden. Das Finanzgericht argumentiert, dass der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für privaten Wohnraum nur für Räume zugelassen hat, die als häusliches Arbeitszimmer eingestuft werden können. Daran hat sich durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Aufteilungs- und Abzugsverbot nichts geändert.

#### **Handlungsempfehlung:**

Gegen dieses Urteil ist die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig (Aktenzeichen VIII R 10/12). Diese Frage ist also noch nicht abschließend geklärt. Dies bedeutet einerseits, dass dann, wenn ein solcher Abzug begehrt wird, damit gerechnet werden muss, dass die Finanzverwaltung dies ablehnt, andererseits aber entsprechende Bescheide auch verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollten, um von einer möglicherweise positiven Entscheidung des Bundesfinanzhofs profitieren zu können.

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

### **Umsatzsteuerliche Anforderungen an elektronische Rechnungen – Vereinfachungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011**

#### **a) Neuregelung durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011**

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 sind die umsatzsteuerlichen Regelungen für elektronische Rechnungen zum 1.7.2011 neugefasst worden. Eine elektronische Rechnung wird nun definiert als eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Hierunter fallen **Rechnungen, die per E-Mail, im EDI-Verfahren, als PDF- oder Textdatei, per Computer-Telefax oder Fax-Server (nicht aber Standard-Telefax) oder im Wege des Datenträgeraustauschs übermittelt werden**. Die Regelung ist technologieneutral ausgestaltet. Selbst die Übermittlung als schlichte E-Mail ohne Signatur reicht aus. Damit sollen bürokratische Hürden beim elektronischen Rechnungsversand abgebaut werden.

Bislang bestand große Unsicherheit über die Anforderungen an elektronische Rechnungen, da bei Missachtung der formalen Anforderungen an die Rechnungsausstellung der Vorsteuerabzug in Gefahr ist. Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 2.7.2012 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7287-a/09/10004 :003, DOK 2012/0449475) zu den umsatzsteuerlichen Anforderungen an elektronische Rechnungen Stellung genommen. Dies schafft in der Praxis eine gewisse Sicherheit. Im Folgenden werden die wichtigsten Äußerungen der Finanzverwaltung dargestellt.

#### **b) Notwendigkeit eines innerbetrieblichen Kontrollverfahrens**

Bisher wurden auf elektronischem Weg übermittelte Rechnungen umsatzsteuerlich nur anerkannt, wenn eine qualifizierte elektronische Signatur oder ein EDI-Verfahren verwendet wurde. Soweit das Signaturverfahren zur Anwendung kam, musste der Rechnungsempfänger jede Signatur einer technischen Prüfung unterziehen, um damit den Inhaber des für die Signatur verwendeten Zertifikats zu ermitteln und festzustellen, ob die empfangene Rechnung inhaltlich verändert worden ist. Zum Nachweis der durchgeführten Verifikation war zusätzlich zur Rechnung auch das Verifikationsprotokoll aufzubewahren. Zur Gewährleistung einer erneuten Überprüfbarkeit war darüber hinaus die qualifizierte elektronische Signatur vorzuhalten.

Ab dem 1.7.2011 erfolgte nun aber eine gesetzliche Gleichstellung von Papierrechnungen und elektronischen Rechnungen. Die Gleichstellung führt zu keiner Erhöhung der Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit einer Papierrechnung. Es ergeben sich aber deutliche Erleichterungen für elektronische Rechnungen.



Grundvoraussetzung für die umsatzsteuerliche Anerkennung ist, dass sowohl bei Papierrechnungen als auch bei elektronischen Rechnungen die **Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden**. Dies muss vom Unternehmer nachgewiesen werden. Der Nachweis kann durch jegliches innerbetriebliches Kontrollverfahren erreicht werden, das – so die Finanzverwaltung – „einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung herstellen kann“. Gegeben ist dies bei Übermittlung einer elektronischen Rechnung mittels qualifizierter elektronischer Signatur oder der Nutzung einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz und den elektronischen Datenaustausch (EDI). Nach gesetzlicher Neuregelung handelt es sich hierbei allerdings nur um eine mögliche – und eben nicht die einzige – Technologie, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung gewährleistet.

**Hinweis:**

Die bisherigen Verfahren – Signatur oder EDI – können also beibehalten werden, so dass eine innerbetriebliche Umstellung nicht erforderlich ist. Zu beachten ist allerdings, dass bei diesen Verfahren – wie bisher auch – zudem die für den Vorsteuerabzug notwendigen Rechnungsangaben geprüft werden.

Geeignet sind aber auch andere **innerbetriebliche Kontrollverfahren**. Das innerbetriebliche Kontrollverfahren dient nicht dazu, die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs zu überprüfen. Ebenso wenig soll die inhaltliche Ordnungsmäßigkeit der Rechnung hinsichtlich der nach dem Umsatzsteuergesetz erforderlichen Angaben gewährleistet werden. Mit dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren soll lediglich die **korrekte Übermittlung der Rechnungen sichergestellt werden**. Dabei hat sich das innerbetriebliche Kontrollverfahren an dem Grundsatz zu orientieren, dass eine inhaltlich richtige Rechnung (in der die Angaben der Leistung, des Leistenden, des Entgelts und des Zahlungsempfängers richtig sind) die Annahme rechtfertigen, dass bei der Übermittlung keine die Echtheit der Herkunft oder die Unversehrtheit des Inhalts beeinträchtigenden Fehler vorgekommen sind.

**Hinweis:**

Dies bedeutet, dass sich in der Praxis die Durchführung des Kontrollverfahrens und die Prüfung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs in Teilen überschneiden. Ist die Rechnung auf die umsatzsteuerlichen Anforderungen hin überprüft und damit der Nachweis erbracht, dass die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gegeben sind, kommt der Frage der Durchführung des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens in dem konkreten Einzelfall keine eigenständige Bedeutung mehr zu und kann vor allem nicht mehr zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen.

Unter innerbetrieblichen Kontrollverfahren sind nach Auffassung der Finanzverwaltung Verfahren zu verstehen, die der Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seinen Zahlungsverpflichtungen einsetzt. Die Wahl des Verfahrens kann der Unternehmer frei bestimmen. Im Allgemeinen wird zu überprüfen sein, ob

- die Rechnung in der Substanz korrekt ist, d.h. ob die in Rechnung gestellte Leistung tatsächlich in dargestellter Qualität und Quantität erbracht wurde,
- der Rechnungsaussteller also tatsächlich den Zahlungsanspruch hat,
- die vom Rechnungssteller angegebene Kontoverbindung korrekt ist und Ähnliches,

um zu gewährleisten, dass er tatsächlich nur die Rechnungen begleicht, zu deren Begleichung er auch verpflichtet ist.

Die umsatzsteuerlichen Anforderungen an ein solches innerbetriebliches Kontrollverfahren können im Rahmen eines entsprechend eingerichteten Rechnungswesens erfüllt werden. Ausreichend ist aber nach den Aussagen der Finanzverwaltung z.B. auch ein **manueller Abgleich der Rechnung mit vorhandenen geschäftlichen Unterlagen**, wie z.B. Kopie der Bestellung, Auftrag, Kaufvertrag, Lieferschein, Überweisungs- oder Zahlungsbeleg.

**Hinweis:**

Deutlich wird, dass mit dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren nichts anderes gemeint ist, als die auch bislang schon stattfindende **Rechnungsprüfung im Unternehmen**. Der Unternehmer kann die Art und Ausgestaltung

des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens selbst festlegen. Die Ausgestaltung des Kontrollverfahrens wird sich auch an der Größe und Komplexität des Unternehmens orientieren.

#### **Handlungsempfehlung I:**

Für den geforderten **Rechnungsabgleich** eignen sich z.B. die Kopie der Bestellung, der Auftrag, der Kaufvertrag, der Lieferschein oder die Überweisung bzw. der Zahlungsbeleg. Unerheblich ist, wie diese Prüfung im Unternehmen organisiert wird. Dies kann geschehen z.B. in einer Rechnungsprüfungsstelle, in den Fachabteilungen, in der Finanzbuchhaltungsabteilung oder auch vollautomatisch durch Abgleich von Bestellung, Lieferschein und Wareneingang innerhalb der eingesetzten EDV-Systeme. Wichtig ist nur, dass eine entsprechende Prüfung erfolgt und dies – z.B. durch „abhaken“ der Rechnungsangaben oder Prüfvermerke – dokumentiert ist.

#### **Handlungsempfehlung II:**

Den Unternehmen ist zur Bestätigung der Integrität zunächst zu empfehlen, die Rechnung (Papier wie elektronisch) in einen „unveränderbaren Zustand“ zu überführen. Es muss dafür gesorgt werden, dass innerbetrieblich keine Änderungen mehr vorgenommen werden können. Gerade bei elektronischen Rechnungen bietet es sich an, diese in einem **revisions sichereren Archivsystem** zu speichern.

### **c) Aufbewahrung elektronischer Rechnungen**

Papier- und elektronische Rechnungen sind **zehn Jahre aufzubewahren**. Während des gesamten Aufbewahrungszeitraums müssen die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden.

#### **Handlungsempfehlung I:**

Im Rahmen der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung muss bei der Aufbewahrung eine Unveränderbarkeit gewährleistet werden. Papierrechnungen dürfen in ein digitales Format überführt werden und die ursprüngliche Papierrechnung kann dann unter bestimmten Voraussetzungen vernichtet werden. Für elektronische Rechnungen gibt es eine Umwandlungsmöglichkeit in Papier nicht. Vielmehr müssen **elektronisch erhaltene Rechnungen zwingend auch in der elektronischen Form aufbewahrt werden**. Die Aufbewahrung eines Ausdrucks reicht nicht aus.

#### **Handlungsempfehlung II:**

Wird eine Rechnung ein zweites Mal versandt, so sollte diese deutlich als Kopie oder Duplikat gekennzeichnet werden. Ansonsten besteht die Gefahr, dass der Unternehmer die Umsatzsteuer doppelt schuldet.

### **d) Zustimmung des Rechnungsempfängers**

Elektronisch übermittelte Rechnungen sind nur dann zulässig, wenn der **Rechnungsempfänger diesem Verfahren zugestimmt hat**. Diese Zustimmung bedarf allerdings keiner Form. Möglich ist z.B. auch eine Rahmenvereinbarung, eine stillschweigende Billigung durch Praktizierung dieses Verfahrens oder auch die nachträgliche Billigung.

#### **Gestaltungshinweis:**

Vielfach kann es sinnvoll sein, die Zulässigkeit der elektronischen Rechnungsstellung unmittelbar in den verwendeten AGB festzuhalten.

### **e) Anwendung der Neuregelungen**

Die dargestellten Grundsätze sind ab dem 1.7.2011 anzuwenden und gelten für alle Rechnungen über Umsätze, die nach dem 30.6.2011 ausgeführt worden sind.

#### **Hinweis:**

Es wird von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn für eine vor dem 1.7.2011 ausgeführte und abgerechnete, jedoch erst nach dem 30.6.2011 berichtigte Rechnung bereits die ab 1.7.2011 geltende Regelung angewendet wird.

## **Abschreibungen auf Gesellschafterkredite im Betriebsvermögen steuerlich voll abzugsfähig**

Gehört eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum steuerlichen Betriebsvermögen und wurde der Kapitalgesellschaft ein Gesellschafterdarlehen gewährt oder eine Bürgschaftszusage erteilt, so war bislang nicht abschließend geklärt, wie ein Ausfall eines solchen Darlehens oder die Inanspruchnahme aus einer solchen Bürgschaft steuerlich behandelt werden. Im Fachschrifttum wurde ganz überwiegend die Meinung vertreten, dass derartige Aufwendungen steuerlich in vollem Umfang abzugsfähig sind. Die Finanzverwaltung ließ einen vollen Abzug der Aufwendungen aber gerade dann nicht zu, wenn das Gesellschafterdarlehen oder die Bürgschaftshingabe gesellschaftsrechtlich veranlasst waren. Eine volle Berücksichtigung schied vorwiegend bei Hingabe der Darlehen und/oder Bürgschaften in einer **Krisensituation der Beteiligungsgesellschaft** oder wenn die Konditionen nicht fremdüblich sind, so z.B. bei einer fehlenden Verzinsung, aus. In diesen Fällen will die Finanzverwaltung derartige Aufwendungen genauso behandeln wie Abschreibungen auf die Beteiligung selbst. Nach Auffassung der Finanzverwaltung hängt der durch die Abschreibung der Forderung oder die Inanspruchnahme der Bürgschaft entstehende Aufwand wirtschaftlich mit zukünftigen, teilweise steuerfreien Erträgen zusammen. Ausschüttungen aus der Kapitalgesellschaft sind nach dem Teileinkünfteverfahren zu 40 % steuerfrei; entsprechende Aufwendungen sind nur zu 60 % abzugsfähig. Soweit Kredite bzw. Bürgschaften im Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, besteht nach Ansicht des Finanzamtes ein Zusammenhang mit teilweise steuerfreien Einnahmen. Ein Abzug der Aufwendungen sei steuerlich somit nur in Höhe von 60 % zulässig.

### **Hinweis:**

Besonders häufig kommt diese Fragestellung bei steuerlichen Betriebsaufspaltungen vor, wenn das Besitzunternehmen ein Darlehen an die Betriebs-Kapitalgesellschaft vergibt oder eine Bürgschaft für Verpflichtungen der Betriebs-Kapitalgesellschaft übernommen hat.

Der **Bundesfinanzhof** hat nun mit Urteilen vom 18.4.2012 (Aktenzeichen X R 5/10 und X R 7/10) die herrschende Auffassung im Schrifttum bestätigt und die anderslautende **Auffassung der Finanzverwaltung verworfen**. Damit können derartige Darlehensabschreibungen oder Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Bürgschaften steuerlich in vollem Umfang geltend gemacht werden.

### **Hinweis I:**

Auf ein vergleichbares Urteil in dem Fall, dass Gesellschafter der Kapitalgesellschaft selbst wiederum eine Kapitalgesellschaft ist, hat der Gesetzgeber seinerzeit mit einer rechtsprechungsbrechenden Gesetzesänderung reagiert. Es bleibt daher auch für den nun entschiedenen Fall, dass also Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft ist und die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten wird, abzuwarten, ob der Gesetzgeber hierauf reagiert. Für die Vergangenheit dürfte der volle steuerliche Abzug solcher Aufwendungen aber gewährleistet sein.

### **Hinweis II:**

Nicht entschieden hat der Bundesfinanzhof, ob in Betriebsaufspaltungsfällen eine fremdunüblich niedrige Pacht für die vom Besitzunternehmen an die Betriebs-Kapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter dazu führt, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Wirtschaftsgütern, die bei dem Besitz-Unternehmen anfallen, teilweise steuerlich nicht abzugsfähig sind. Die Finanzverwaltung vertritt diese Auffassung mit der Begründung, dass diesen Aufwendungen höhere Beteiligungserträge der Betriebs-Kapitalgesellschaft gegenüberstehen und diese Beteiligungserträge wegen des Teileinkünfteverfahrens teilweise steuerlich freigestellt sind.

## **Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von griechischen Staatsanleihen im Rahmen des vom Europäischen Rat vorgesehenen Unterstützungsprogramms**

Nach dem Beschluss der Staats- und Regierungschefs der Euro-Staaten vom 26.10.2011 sollten sich auch private Gläubiger an der Sanierung der griechischen Staatsfinanzen beteiligen. Danach sollten die privaten Gläubiger einen Forderungsverzicht in Höhe von 50 % des Nominalbetrags der im Umlauf befindlichen griechischen Staatsanleihen leisten. Ein entsprechender Forderungsverzicht ist durch das am 12.3.2012 abgeschlossene Umtauschprogramm vollzogen worden, indem durch einen Schuldenschnitt private Gläubiger ihre alten Staatsanleihen gegen neue Schuldpapiere mit einem geringeren Wert und längeren Laufzeiten eingetauscht haben.

Die Oberfinanzdirektion Rheinland weist in der Kurzinformation vom 16.7.2012 darauf hin, dass für zwischen dem Beschluss des Euro-Gipfels vom 26.10.2011 und dem Abschluss des Anleihentauschs liegende Bilanzstichtage regelmäßig eine **Teilwertabschreibung** der betroffenen Staatsanleihen zulässig ist.

**Hinweis:**

Der 50 %ige Forderungsverzicht stellt dabei die Untergrenze für eine mögliche Teilwertabschreibung dar.

### **Berücksichtigung der Korrektur eines doppelten Umsatzsteuerausweises in Abschlags- und Schlussrechnung in der Gewinnermittlung**

In der Praxis tritt das Problem auf, dass Unternehmer Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer und daneben über denselben Umsatz eine weitere Rechnung oder eine – später ausgestellte – Gesamtabrechnung mit erneutem gesondertem Umsatzsteuerausweis erstellen. Diese doppelte Ausstellung eines Dokuments mit Umsatzsteuerausweis hat zur Folge, dass der Unternehmer die in den zusätzlichen Abrechnungen ausgewiesene Steuer – neben der Umsatzsteuer für den ausgeführten Umsatz – schuldet. Der Leistungsempfänger kann für die empfangene Leistung den Vorsteuerabzug aber nur einmal in Anspruch nehmen, da nur einmal eine Leistung empfangen wurde.

Strittig war nun ein solcher Fall, bei dem der doppelte Umsatzsteuerausweis in Abschlags- und Schlussrechnungen erst im Rahmen einer Außenprüfung auffiel. Daraufhin berichtigte der Unternehmer die falschen Rechnungen und erreichte damit im Ergebnis eine Erstattung der Doppelbelastung mit Umsatzsteuer. Konkret ging es dabei um die Frage, wann die nacherhobene Umsatzsteuer einerseits und die Erstattung der Doppelzahlung andererseits in der steuerlichen Gewinnermittlung durch Bilanzierung zu berücksichtigen ist.

Hierzu entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 15.3.2012 (Aktenzeichen III R 96/07):

- Die nacherhobene Umsatzsteuer ist bereits im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, also in dem Jahr, in dem die Steuer unzutreffend erneut in einer Rechnung ausgewiesen wurde, als Verbindlichkeit zu passivieren und somit steuerlich gewinnmindernd zu berücksichtigen;
- die durch Rechnungsberichtigung erreichte Erstattung ist dagegen erst im Jahr der Berichtigung als Betriebseinnahme zu erfassen. Eine vorherige Aktivierung einer Forderung ist nicht zulässig.

**Hinweis:**

Bei der Einnahmen-Überschussrechnung gilt eine davon abweichende Behandlung. In diesem Fall ist im Grundsatz der Zufluss- bzw. Abflusszeitpunkt maßgebend.

### **Realisierung von Provisionsansprüchen bei Versicherungsvertretern**

Bei Versicherungsvertretern sind die erzielten Vermittlungsprovisionen grundsätzlich im Zeitpunkt der Vereinnahmung steuerlich zu erfassen. Werden einem Versicherungsvertreter Provisionen aber unter der aufschiebenden Bedingung des Stornofalls gutgeschrieben, so sind diese zunächst noch nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Eine Gewinnrealisierung und damit Versteuerung tritt vielmehr erst nach Auslaufen der Stornohaftung ein. Bis dahin sind die erhaltenen Provisionen als Anzahlungen zu behandeln. So entschied das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 21.12.2011 (Aktenzeichen 9 K 3802/08 K, G, F, Zerl).

**Handlungsempfehlung:**

Vor diesem Hintergrund sollte im Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden, ob der Provisionsanspruch unter einer aufschiebenden Bedingung gutgeschrieben wurde.

## **Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsberechnung**

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung gilt der sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz. Dies bedeutet, dass auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung das Betriebsvermögen anzusetzen ist, welches nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in der Handelsbilanz auszuweisen ist. Dies bedeutet keine Bindung der steuerlichen Gewinnermittlung an die konkret erstellte Handelsbilanz, sondern nur eine Bindung an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, also vorwiegend die Ansatz- und Bewertungsvorschriften des Handelsgesetzbuches. Etwas anderes gilt steuerlich nur dann, wenn das Steuerrecht explizite, vom Handelsrecht abweichende Regelungen für Ansatz und/oder Bewertung vorsieht; dann sind diese vorrangig zu beachten. Sieht das Steuerrecht ein ausdrückliches Wahlrecht für Ansatz oder Bewertung vor, so kann dieses in der Steuerbilanz auch abweichend zur Handelsbilanz ausgeübt werden.

Nach den Änderungen des Handelsgesetzbuches durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz unterscheiden sich die handelsrechtlichen Bewertungsregeln für Rückstellungen deutlich von den steuerlichen Regelungen. So sind handelsrechtlich Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Dabei sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Für Verpflichtungen, die steuerrechtlich keiner bzw. einer Abzinsung nur bis zum Beginn der Erfüllung der Verpflichtung (Sachleistungsverpflichtungen) unterliegen, führt dies häufig dazu, dass der handelsrechtliche Wertansatz niedriger ist als der steuerrechtliche, denn handelsrechtlich erstreckt sich der Abzinsungszeitraum über den Zeitpunkt des Beginns der Erfüllung hinaus, während der steuerrechtliche Abzinsungszeitraum bereits mit dem Beginn der Erfüllung endet.

Nach der Mitteilung der Oberfinanzdirektion Münster vom 13.7.2012 (Aktenzeichen S 2170a-234-St 12-33) vertritt die Finanzverwaltung für diese Fälle die Auffassung, dass auf Grund der Formulierung der einkommensteuerlichen Bewertungsregel als „Höchstwert“ steuerlich nur der niedrigere handelsrechtliche Wertansatz zum Tragen kommt.

### **Handlungsempfehlung:**

In vielerlei Hinsicht weicht mittlerweile die handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung von Rückstellungen voneinander ab. Dies ist bei der Steuerberechnung im Jahresabschluss und bei der Steuererklärung dringend zu beachten.

## **Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer verfassungswidrig?**

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurden hinsichtlich der Gewerbesteuer wesentliche Änderungen eingeführt. Zum einen ist die Gewerbesteuer steuerlich nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig. Zum Ausgleich ist die Gewerbesteuermesszahl abgesenkt worden. Hierbei handelt es sich um den Prozentsatz, mit dem der Gewerbeertrag multipliziert wird, um den Gewerbesteuermessbetrag zu errechnen. Zudem wurde die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (nicht jedoch die Körperschaftsteuer) erweitert. Zum anderen sind auch Miet- und Pachtzinsen anteilig der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage wieder hinzuzurechnen, was in pachtintensiven Fällen nicht nur zu hohen Belastungen führen, sondern auch dann eine Steuerbelastung auslösen kann, wenn kein Gewinn oder sogar ein negatives Ergebnis erzielt wird.

Diese Regelungen werden im Fachschrifttum kritisch gesehen. Unter dem Aktenzeichen I R 21/22 ist nun beim Bundesfinanzhof ein Verfahren anhängig, bei dem die Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelungen überprüft werden soll.

### **Handlungsempfehlung:**

Es ist nicht abzusehen, wie der Bundesfinanzhof diese Sache entscheiden wird oder ob letztlich das Bundesverfassungsgericht entscheiden muss. Vorsorglich sollte aber dafür gesorgt werden, dass entsprechende Bescheide verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

## **Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gegenständen**

Der Unternehmer kann – unter weiteren Voraussetzungen – Vorsteuer für den Bezug von Gegenständen, die für sein Unternehmen verwendet werden, geltend machen. Problematisch kann

dies bei Gegenständen sein, die sowohl unternehmerisch als auch privat verwendet werden können oder bei solchen Gegenständen, die sowohl gemischt unternehmerisch als auch privat verwendet werden. Zu beachten ist in diesen Fällen das Wahlrecht des Stpfl. Er kann den gemischt genutzten Gegenstand – wenn er zumindest zu 10 % unternehmerisch genutzt wird – in vollem Umfang seinem Unternehmensvermögen zuordnen, ihn insgesamt in seinem Privatvermögen belassen oder ihn entsprechend dem – geschätzten – unternehmerischen Nutzungsanteil dem Unternehmensvermögen zuordnen. Entsprechend ist beim Vorsteuerabzug zu verfahren. Soweit eine vollumfängliche Zuordnung zum Unternehmen gewählt wird, ist grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zu gewähren. Die anteilige Privatnutzung muss dann in der Folgezeit als Nutzungsentnahme versteuert werden.

Mit Urteil vom 15.12.2011 (Aktenzeichen V R 48/10) hat der Bundesfinanzhof nochmals klargestellt, dass die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen eine durch Beweisanzeichen gestützte **Zuordnungsentscheidung des Unternehmers** erfordert, die **zeitnah zu dokumentieren** ist. Dabei ist die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen. Auch die bilanzielle und ertragsteuerrechtliche Behandlung kann ggf. ein Indiz für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung sein.

Aus dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer folgt, dass die Zuordnungsentscheidung schon bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands zu treffen ist. Gleichwohl kann die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung noch **in einer „zeitnah“ erstellten Umsatzsteuererklärung** für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden. Der Bundesfinanzhof bestätigt, dass eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung nur dann vorliegt, wenn diese bis spätestens 31. Mai des Folgejahres dem Finanzamt gegenüber mitgeteilt wird; etwaige Verlängerungen für die Abgabe von Steuererklärungen führen zu keiner Verlängerung der Dokumentationsfrist.

#### **Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass ein solches Zuordnungswahlrecht zum einen zeitnah, d.h. möglichst bereits bei der Anschaffung oder Herstellung des jeweiligen Gegenstands, und zum anderen eindeutig getroffen werden muss.

#### **Hinweis:**

Die dargestellten Grundsätze gelten nicht mehr für gemischt genutzte Gebäude. Ein Vorsteuerabzug kommt hier nur für den unternehmerisch genutzten Teil in Frage. Eine spätere Erfassung einer unentgeltlichen Wertabgabe ist nicht mehr erforderlich. Dies ist eine Reaktion des Gesetzgebers auf das sog. Seeling-Urteil des EuGH. Auch der Urteilsfall bezieht sich auf die alte Rechtslage, ist jedoch weiterhin auf alle anderen gemischt genutzten Gegenstände übertragbar.

### **Integrierte Versorgung nach §§ 140a ff. SGB V kann bei Gemeinschaftspraxis zu gewerblichen Einkünften führen**

Die Tätigkeit eines Arztes ist im Grundsatz als freiberufliche Tätigkeit einzustufen und unterliegt daher nicht der Gewerbesteuer. Werden aber in einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis außer freiberuflichen auch gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt, so wird die gesamte Tätigkeit der Gemeinschaftspraxis als gewerbliche eingestuft und unterliegt damit auch der Gewerbesteuer (sog. **Abfärbetheorie**).

Eine solche Umqualifizierung der Einkünfte kann nach Auffassung der Finanzverwaltung auf Grund besonderer Abrechnungsformen der Ärzte mit der Krankenkasse eintreten. Problematisch ist in diesem Zusammenhang z.B. die sog. integrierte Versorgung. Nach §§ 140a ff. SGB V werden bei integrierter Versorgung zwischen Arzt und Krankenkasse Verträge abgeschlossen, nach denen die Krankenkasse dem Arzt für die Behandlung der Patienten Fallpauschalen zahlt, die sowohl die medizinische Betreuung als auch die Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln abdeckt. Diese Pauschalen umfassen damit Vergütungen sowohl für freiberufliche (medizinische Behandlung) als auch für gewerbliche Tätigkeiten (Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln). Werden diese Fallpauschalen mit Gemeinschaftspraxen vereinbart, kommt es auf Grund des gewerblichen Anteils nach Auffassung der Finanzverwaltung zu einer Einstufung der gesamten Tätigkeit der Gemeinschaftspraxis als gewerbliche Tätigkeit. Dies ist der Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt vom 31.5.2012 (Aktenzeichen S 2241 A-65-St 213) zu entnehmen.

#### **Hinweis:**

Eine Ausnahme soll nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann gelten, wenn der gewerbliche Anteil geringfügig ist. Ebenfalls unschädlich soll es sein, wenn Arzneien oder Hilfsmittel verwendet werden, ohne deren Einsatz die ärztliche Leistung nicht möglich wäre, wie z.B. Implantate oder künstliche Hüftgelenke.

**Gestaltungshinweis:**

Entsprechend dem Hinweis der Finanzverwaltung kann eine gewerbliche Infektion der gesamten Tätigkeit der Gemeinschaftspraxis z.B. dadurch vermieden werden, dass eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft gegründet wird, die dann die Tätigkeiten erbringt und mittels Fallpauschalen abrechnet.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### **Bescheinigung der einbehaltenen Zinsabschlagsteuer bei Zinserträgen auf Spareinlagen**

In manchen Fällen kann es vorteilhaft sein, wenn Kapitalerträge in der Einkommensteuererklärung erklärt und dann die bereits einbehaltene Zinsabschlagsteuer auf die Einkommensteuer angerechnet wird. So, wenn mangels Freistellungsauftrag der Sparerfreibetrag noch nicht oder nicht voll genutzt wurde. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main weist in der Verfügung vom 26.6.2012 (Aktenzeichen S 2401 A-2-St 54) darauf hin, dass zum Nachweis der bei Zinserträgen auf Spareinlagen einbehaltenen Zinsabschlagsteuer die Vorlage einer Steuerbescheinigung erforderlich ist, um eine Anrechnung der einbehaltenen Steuer in der Einkommensteuerveranlagung zu erreichen. Lediglich die Vorlage des Sparbuchs, in dem die einbehaltene Steuer separat ausgewiesen ist, reicht hierzu nicht aus.

**Handlungsempfehlung:**

Anleger sollten in diesen Fällen von der Bank eine Steuerbescheinigung anfordern.

### **Besteuerung ausländischer „schwarzer“ Investmentfonds rechtens**

Ausländische Investmentfonds, die gesetzlich vorgesehene Publizitätsanforderungen, wie die Bekanntmachung der Ausschüttungen und der ausschüttungsgleichen Erträge nicht einhalten – sog. „schwarze Fonds“ –, werden einer pauschalen Besteuerung unterzogen, welche für den Anleger in vielen Fällen ungünstiger ist. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 23.5.2012 (Aktenzeichen 1 K 1159/08) ist diese pauschale Besteuerung rechtens.

**Hinweis:**

Zwar ist gegen das Urteil des Finanzgerichts beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 27/12 nun die Revision anhängig, so dass diese Frage noch nicht endgültig geklärt ist, dennoch müssen Anleger damit rechnen, dass diese schwarzen Fonds weiterhin in pauschaler Weise besteuert werden, was im Einzelfall sehr nachteilig sein kann.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nun aber das Finanzgericht Düsseldorf mit Beschluss vom 3.5.2012 (Aktenzeichen 16 K 3383/10 F) dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt hat, ob die pauschale Besteuerung sog. schwarzer Fonds gegen europäisches Gemeinschaftsrecht verstößt.

---

## Für Hauseigentümer

---

### **Verluste aus einer auch selbstgenutzten Ferienwohnung**

Werden aus einem Vermietungsobjekt Verluste erzielt, so können diese steuerlich nur berücksichtigt werden, wenn für dieses Objekt insgesamt eine Überschusserzielungsabsicht besteht. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit

grundsätzlich davon auszugehen, dass eine Überschusserzielungsabsicht gegeben ist. Eines besonderen Nachweises durch den Stpfl. bedarf es dann nicht.

Kritischer betrachtet die Finanzverwaltung die Vermietung einer Ferienwohnung. Zunächst gilt, dass bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereit gehaltenen Ferienwohnung ebenfalls von der Überschusserzielungsabsicht des Stpfl. auszugehen ist. Dem Stpfl. obliegt in diesen Fällen lediglich die Feststellungslast, dass ausschließlich eine Vermietung und keine Selbstnutzung der Ferienwohnung erfolgt. Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, ob der Stpfl. die Ferienwohnung in Eigenregie oder durch Einschalten eines fremden Dritten, wie eines Vermittlungsbüros, vermietet. Die Vermutung der Überschusserzielungsabsicht wird aber insbesondere durch eine Eigennutzung erschüttert.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 7.3.2012 (Aktenzeichen 9 K 180/09) kann auch bei **geringfügiger Eigennutzung** die Überschusserzielungsabsicht ohne weitere Prüfung unterstellt werden, wenn im Fall der Vermietung über eine Organisation die ortsüblichen Vermietungstage nicht wesentlich unterschritten werden. Im Urteilsfall behielt sich der Kläger ein Recht zur Eigennutzung für bis zu 21 Tage im Jahr vor. Aufwendungen, die unmittelbar oder anteilig auf die Zeit der Eigennutzung entfallen, müssen jedoch bei der Ermittlung der Einkünfte neutralisiert werden.

#### **Hinweis:**

Das Finanzgericht hat entgegen der insoweit restriktiven Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entschieden. Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist nun allerdings die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

#### **Handlungsempfehlung:**

Generell kann bei der Vermietung einer Ferienwohnung nur dazu geraten werden, die Vermietungsbemühungen und die jeweiligen Nutzungstage exakt zu dokumentieren.

## **Vermietung, Selbstnutzung und Veräußerung von in Spanien belegenen Grundstücken**

Gerade in der aktuellen Situation wird vielfach Grundbesitz in Spanien erworben oder auch verkauft. Dies führt zu steuerlichen Fragestellungen, welche eine hohe Komplexität aufweisen können. Zu typischen Fallgestaltungen hat jüngst die Oberfinanzdirektion Frankfurt mit Verfügung vom 16.5.2012 (Aktenzeichen S 1301 A-ES.08-St 56) Stellung genommen. Die wichtigsten Aussagen können wie folgt zusammengefasst werden:

- **Vermietung:** Erzielt eine in Deutschland ansässige Person Vermietungseinkünfte aus Immobilien in Spanien, steht das Besteuerungsrecht sowohl dem Belegenheitsstaat Spanien als auch dem Ansässigkeitsstaat Deutschland zu. Die Doppelbesteuerung wird durch Anrechnung der in Spanien gezahlten Steuer vermieden. Dies bedeutet, dass die Vermietungseinkünfte auch in der deutschen Steuererklärung angegeben werden müssen. Allerdings können auch Verluste aus einer spanischen Vermietungsimmobilie in Deutschland bei der Einkommensteuer mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden. Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt nach den Grundsätzen des deutschen Einkommensteuerrechts.
- **Selbstnutzung:** Die Selbstnutzung einer Wohnung in Spanien führt bereits ab 1987 grundsätzlich nicht mehr zu steuerpflichtigen Einkünften in Deutschland. Eine Anrechnung oder der Abzug der ausländischen Einkommensteuer ist daher nicht möglich.
- **Veräußerung:** Die Veräußerung eines in Spanien belegenen Grundstücks kann sowohl im Ansässigkeitsstaat Deutschland als auch im Belegenheitsstaat Spanien zu steuerpflichtigen Einkünften führen. Das Besteuerungsrecht steht auch hier beiden Staaten zu. Wie solche Veräußerungsgewinne behandelt werden, war bislang strittig. Bis zum Inkrafttreten des Doppelbesteuerungsabkommens 2011 zwischen Spanien und Deutschland werden Veräußerungsgewinne in Deutschland steuerlich nicht erfasst, sondern vielmehr in Spanien. Mit Inkrafttreten des neuen Doppelbesteuerungsabkommens soll künftig aber die sog. Anrechnungsmethode mit den nachfolgend beschriebenen Folgen gelten: Der Veräußerungsgewinn wird zunächst in Spanien steuerlich erfasst und führt dort zu einer Steuer. Danach wird der Veräußerungsgewinn auch in Deutschland – unter weiteren



Voraussetzungen – bei der Einkommensteuer erfasst. Auf die dabei entstehende deutsche Einkommensteuer wird allerdings die spanische Steuer angerechnet.

**Hinweis:**

Der Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt ist zu entnehmen, dass das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien derzeit noch nicht ratifiziert und damit noch nicht in Kraft ist. Aktuell gilt daher noch die Freistellungsmethode.

**Handlungsempfehlung:**

Derartige Fallgestaltungen sind steuerlich äußerst kompliziert, so dass hierfür auf jeden Fall steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

---

## „E-Bilanz – Aktueller Handlungsbedarf“

---

### E-Bilanz – Inhalt und Bedeutung

Die Finanzverwaltung strebt an, die Kommunikation zwischen Finanzamt und Bürger verstärkt auf elektronischem Weg durchzuführen (sog. E-Government). In diesem Rahmen müssen bereits erstmals für das Jahr 2011 alle betrieblichen Steuererklärungen und auch die Einkommensteuererklärung, wenn daneben Gewinneinkünfte vorhanden sind, zwingend elektronisch an das Finanzamt übermittelt werden. Dies erspart der Finanzverwaltung die Eingabe der Daten in deren EDV-Systeme und hilft so auch Fehler zu vermeiden.

Wird bei gewerblichen oder freiberuflichen Einkünften der Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, so ist bereits seit einigen Jahren die Gewinnermittlung zwingend auf der sog. Anlage EÜR zur Einkommensteuererklärung darzustellen. In der Anlage EÜR werden von der Finanzverwaltung auch besonders kritische Bereiche, wie Firmenwagen, § 7g-Abschreibung oder Arbeitszimmer, explizit abgefragt, um das Risiko des konkreten Steuerfalls besser einschätzen zu können.

Wird der Gewinn mittels Bilanzierung ermittelt, so ist der Steuererklärung bislang eine Abschrift der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) beizufügen. Da nunmehr die Steuererklärung elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln ist, müssen zukünftig auch die **Bilanz und die GuV elektronisch an das Finanzamt übermittelt werden**. Dies wird als **E-Bilanz** bezeichnet.

Allerdings wird die E-Bilanz nicht nur zur Vermeidung der Kommunikation mittels Papier eingeführt. Durch die elektronische Verfügbarkeit der Daten soll es dem Finanzamt wie bereits durch die Einführung der Anlage EÜR auch ermöglicht werden, elektronisch **Abgleiche und Risikobeurteilungen** durchzuführen. Ziel soll insoweit sein, das Steuerrisiko des Einzelfalls durch automatisierte Prüfroutinen einschätzen zu können, um gezielte Prüfungen bei der Veranlagung durchzuführen und ggf. eine steuerliche Betriebsprüfung anzuordnen.

Um diese automatisierten Prüfroutinen durchführen zu können, ist es erforderlich, dass die Daten vom Stpfl. in einem genau definierten Format geliefert werden. Des Weiteren wird auch das Datenschema, also der Umfang der Daten, von der Finanzverwaltung exakt vorgegeben. Das vorgesehene Datenschema umfasst viele hundert Datenfelder. Es wird also eine sehr große Datentiefe gefordert und damit auch bei kleinen Betrieben eine **hohe Transparenz** erreicht.

Die Problematik für den Stpfl. liegt nun im ersten Schritt darin, die angeforderten Daten aus den vorhandenen EDV-Systemen bereitzustellen. Hierfür sind umfangreiche **Anpassungen der Software und ggf. auch der Buchhaltung** erforderlich.

### Anwendungsbereich der E-Bilanz

a) **Persönlicher Anwendungsbereich**

Die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Bilanz und GuV betrifft **alle Stpfl., die den Gewinn mittels Bilanzierung ermitteln**. Im Übrigen wird hinsichtlich der zu übermittelnden Daten nicht nach Größe oder Rechtsform des Betriebs differenziert.

**Hinweis:**

Betroffen sind also sowohl bilanzierende Einzelgewerbetreibende als auch Personen- und Kapitalgesellschaften.

**b) Erstmalige Übermittlungspflicht**

Die elektronische Übermittlung ist erstmals anzuwenden für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, also **ab dem Wirtschaftsjahr 2012** bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ab dem Wirtschaftsjahr 2012/2013.

Die Finanzverwaltung hat allerdings für das Erstjahr der Abgabe eine generelle **Nichtbeanstandungsregelung** eingeführt. Danach wird es für das Erstjahr nicht beanstandet, wenn die Bilanz und die GuV noch wie bisher in Papierform mit der Steuererklärung eingereicht werden. Im Ergebnis ist damit die elektronische Übermittlung erst ab dem Wirtschaftsjahr 2013 bzw. 2013/2014 zwingend anzuwenden.

**Hinweis:**

**Weitere Übergangsfristen** gibt es z.B. für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von gemeinnützigen Vereinen und für inländische Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens. Ebenso brauchen für Personengesellschaften bestimmte Bereiche, wie die Kapitalkontenentwicklung erst später elektronisch übermittelt zu werden.

**c) Verzicht auf die elektronische Übermittlung**

Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten. Ein solcher **Härtefall** ist gegeben, wenn die elektronische Übermittlung für den Stpfl. „wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar“ ist.

**Hinweis:**

In der Praxis wird die Härtefallregelung selten greifen. Denkbar wäre dies nur bei Stpfl., die über keinerlei EDV-Ausstattung verfügen und die Steuererklärungen selbst anfertigen.

**d) Konsequenzen bei fehlender bzw. fehlerhafter Übermittlung**

Wird die Bilanz und GuV nicht elektronisch übermittelt, so kann das Finanzamt dies durch Androhung und Festsetzung eines **Zwangsgelds** durchsetzen.

**Elektronisch zu übermittelnde Rechenwerke**

**a) Jährliche Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung**

Gegenstand der elektronischen Übermittlung ist zunächst die jährliche Bilanz und GuV. Dabei kann je nach Ausgestaltung der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses gewählt werden zwischen folgenden alternativen Übermittlungen:

- Handelsbilanz und handelsrechtliche GuV sowie zusätzlich eine Überleitungsrechnung zum steuerlichen Ergebnis oder
- Steuerbilanz.

**Hinweis I:**

Deutlich wird, dass die zu übermittelnden Daten im Regelfall nicht allein dem Rechnungswesen entnommen werden können, sondern um steuerliche Daten zu ergänzen sind.

**Hinweis II:**

Der Anhang, der Lagebericht und der Prüfungsbericht sind auch nach Einführung der E-Bilanz – soweit vorliegend – im Regelfall weiterhin in Papierform zu übermitteln. Freiwillig können diese auch in den elektronischen Datensatz der E-Bilanz integriert werden.

## **b) Bilanzen zu besonderen Anlässen**

Nach den gesetzlichen Vorgaben ist auch die **Eröffnungsbilanz** eines Betriebs elektronisch zu übermitteln.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind auch die anlässlich einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe, Änderung der Gewinnermittlungsart oder in Umwandlungsfällen aufzustellenden Bilanzen durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Gleiches soll gelten für Zwischenbilanzen, die auf den Zeitpunkt eines Gesellschafterwechsels aufgestellt werden, da diese als Sonderform einer Schlussbilanz angesehen werden und ebenso auch für Liquidationsbilanzen.

## **Mindestumfang der zu übermittelnden Daten und Übermittlungsform**

### **a) Übermittlungsformat**

Die Daten müssen zwingend in Form eines **XBRL-Datensatzes** übermittelt werden. XBRL (eXtensible Business Reporting Language) ist eine frei verfügbare elektronische Sprache für das Financial Reporting.

#### **Handlungsempfehlung:**

Da ein anderes Übermittlungsformat, z.B. eine Word- oder PDF-Datei, nicht zugelassen ist, muss für die Aufbereitung der Daten zwingend ein entsprechendes EDV-Programm vorhanden sein.

### **b) (Mindest-)Umfang der zu übermittelnden Daten (Taxonomie)**

Der Mindestumfang der zu übermittelnden Daten wird von der Finanzverwaltung festgelegt. Zu diesem Zweck hat die Finanzverwaltung eine spezielle **Steuer-Taxonomie** entwickelt. Unter einer Taxonomie wird ein Datenschema (vergleichbar einem Kontenrahmen) verstanden, welches genau festlegt, welche Daten in einem Datensatz vorhanden sind und in welcher rechnerischen oder logischen Beziehung die einzelnen Daten zueinander stehen.

Der Mindestumfang der zu übermittelnden Daten ist in der Taxonomie durch sog. „**Muss-Felder**“ gekennzeichnet. Diese Muss-Felder müssen zwingend übermittelt werden; ansonsten wird der Datensatz bei der elektronischen Eingangsprüfung durch den Server der Finanzverwaltung abgelehnt. Ist einem Muss-Feld kein Kontowert zuzuordnen, so ist ein **NIL-Wert** zu übermitteln („NIL“ steht für „not in List“, also „nicht vorhanden“).

#### **Handlungsempfehlung:**

Der Mindestumfang der zu übermittelnden Daten ist im Grundsatz für alle Stöpl. gleich und zwar unabhängig von Größe und Rechtsform des Betriebs. Der E-Bilanz-Datensatz kann daher gerade bei kleineren Betrieben nur dann effizient zusammengestellt werden, wenn dies mittels EDV-Unterstützung erfolgt. Das EDV-Programm besetzt dann die nicht benötigten Muss-Felder (oftmals viele hundert Datenfelder) automatisch mit NIL-Werten.

### **c) Berichtsbestandteile**

Die Steuer-Taxonomie umfasst ein **Stammdaten-Modul** (GCD-Modul) und ein **Jahresabschluss-Modul** (GAAP-Modul). Das „GCD“-Modul nimmt umfangreiche Stammdaten zum Dokument selbst und zum Unternehmen auf. Diese Stammdaten sind überwiegend bereits im Buchhaltungsprogramm und in der Software zur Erstellung der Steuererklärungen vorhanden.

Das GAAP-Modul enthält ein Datenschema zur Übermittlung von Bilanz, GuV und weiterer steuerlicher Daten. Diese Daten stammen z.T. aus der Finanzbuchhaltung, z.T. aber auch aus den steuerlichen Nebenrechnungen, wie der Überleitungsrechnung zu den steuerbilanziellen Werten und weiteren steuerlichen Werten, wie z.B. nicht abziehbare Betriebsausgaben und Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften.

## Strategien zur Erfüllung der Anforderungen durch die E-Bilanz

### a) Notwendigkeit einer individuellen Umstellungsstrategie

Die Erfüllung der Anforderungen durch die E-Bilanz ist durch verschiedene Faktoren geprägt:

- Die zu übermittelnden Daten sind teilweise im Rechnungswesen vorhanden, zum Teil handelt es sich um Daten, die aus der Steuererklärung kommen, und manche der geforderten Daten sind in den vorhandenen EDV-Systemen noch gar nicht erfasst.
- Die Übermittlung hat nach exakt vorgegebenen technischen Standards zu erfolgen; dies gilt sowohl hinsichtlich der Aufbereitung des Datensatzes als auch hinsichtlich der Übermittlung selbst, welche nur durch den sog. Elster Rich-Client (ERiC-Datenschnittstelle) erfolgen kann, der in bestimmten EDV-Programmen (z.B. Stotax Kanzlei) integriert ist.
- Die Aufbereitung der Daten kann bei größeren Unternehmen oder bei individuell ausgestalteter Buchhaltung sehr aufwendig sein und kann effizient nur mittels entsprechender EDV-Unterstützung erfolgen.

#### Handlungsempfehlung:

In Zusammenarbeit mit dem betreuenden steuerlichen Berater sollte eine individuelle Einführungsstrategie entwickelt werden. Dabei ist exakt abzugrenzen, wer für die Prozesse verantwortlich ist (Steuerberater, Mitarbeiter im Rechnungswesen, Unternehmer selbst), aus welchen Quellen die erforderlichen Daten zusammengestellt und welche EDV-Hilfsmittel eingesetzt werden.

### b) Übersicht über typische Umstellungsstrategien

Hinsichtlich der Umstellungsstrategie lassen sich typisierend zwei Fälle herausstellen:

#### 1. Strategie: **Weitgehend standardisiertes Rechnungswesen (Kleinunternehmen)**

Durch eine Anpassung des verwendeten Standardkontenrahmens an die Steuer-Taxonomie und eine Erweiterung der Software ist eine Aufbereitung und Übermittlung der Daten – nach erfolgter Umstellung der Buchhaltung – unproblematisch möglich.

#### 2. Strategie: **Individuelle Ausgestaltung des Rechnungswesens (mittelständische Unternehmen)**

Bei mittleren Unternehmen wird der Vielfalt im Bereich des Rechnungswesens im Hinblick auf die Kontenpläne und die eingesetzte EDV regelmäßig nur dadurch begegnet werden können, dass die Aufbereitung und Übermittlung der E-Bilanz-Daten komplett auf den Steuerberater ausgelagert wird. In diesem Fall wird die Aufbereitung und Übermittlung der Daten oft mittels eines speziellen E-Bilanz-Tools erfolgen.

## Umstellungsstrategie in Standardfällen

### a) Analyse der betrieblichen Ausgangssituation

Unter folgenden Bedingungen ist eine günstige Ausgangssituation für die Implementierung der E-Bilanz-Funktionalitäten in die betrieblichen Abläufe gegeben:

- Sowohl die Finanzbuchhaltung und die Jahresabschlusserstellung oder zumindest die Jahresabschlusserstellung als auch die Steuerdeklaration liegen in der Hand des Steuerberaters;
- ein Standardkontenrahmen wird eingesetzt;
- durch den Einsatz weitgehend integrierter EDV-Lösungen steht eine einheitliche Datenbasis zur Verfügung;
- es gibt nur geringe Abweichungen zwischen Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung.

**Hinweis:**

Diese Voraussetzungen liegen zum einen bei Klein- und Kleinstbetrieben vor, bei denen typischerweise sowohl das Rechnungswesen als auch die steuerliche Gewinnermittlung einschließlich Steuerdeklaration in vollem Umfang auf den Steuerberater ausgelagert sind.

Zum anderen sind diese Voraussetzungen oftmals aber auch bei mittleren Betrieben gegeben, wenn zwar die Buchhaltung im Unternehmen selbst erfolgt, die Jahresabschlusserstellung und die steuerliche Gewinnermittlung einschließlich Steuerdeklaration dann aber durch den Steuerberater erledigt wird.

**Handlungsempfehlung:**

In diesen Fällen bietet es sich an, den E-Bilanz-Datensatz aus der Finanzbuchhaltungssoftware heraus zu generieren und an die Finanzverwaltung zu versenden. Diesen Prozess würde dann insgesamt der steuerliche Berater übernehmen, so dass auf das Unternehmen selbst keine Umstellungsarbeiten zukommen. In diesen Fällen ist aber eine Absprache mit dem steuerlichen Berater dergestalt notwendig, dass festgelegt wird, in welchem Umfang von den Einföhrungserleichterungen, wie Nutzung der Nichtbeanstandungsregelung für das Erstjahr und von Auffangpositionen, Gebrauch gemacht wird.

**b) Handlungsbedarf**

Wird ein Standardkontenrahmen genutzt, so ist zum 1.1.2012 bzw. spätestens zum 1.1.2013 auf den **neuen Standardkontenrahmen**, der um die aus den Anforderungen der Taxonomie erforderlichen Positionen ergänzt ist, umzustellen.

Aus den neu hinzukommenden Konten kann auch abgeleitet werden, welche **Umstellungen in der Buchungspraxis** wegen geänderter Buchungssätze erforderlich sind. Vor diesem Hintergrund muss die Umstellung auch durch **Schulung des Buchhaltungspersonals** und ggf. neue bzw. geänderte Buchungsanweisungen begleitet werden.

**Hinweis:**

Eine zeitgerechte Erweiterung der eingesetzten Standardsoftware muss sichergestellt sein. Stehen auch andere Projekte in der Finanzbuchführung an, so können diese zur Schaffung von Synergien oft sinnvoll mit der Implementierung der E-Bilanz-Funktionalitäten verknüpft werden.

Wird eine Standardsoftware und ein Standard-Kontenrahmen genutzt, so ist die Aufbereitung und Versendung der E-Bilanz-Daten mit einem sehr geringen laufenden Aufwand verbunden.

**Handlungsempfehlung:**

Bei solchen Unternehmen wird die E-Bilanz zu einer Standardisierung der Prozesse im Rechnungswesen und bei der Steuerberechnung führen, um eine effektive Umsetzung dieser neuen gesetzlichen Anforderung gewährleisten zu können. Dies kann den Wechsel hin zu einem Standardkontenrahmen oder auch zu einer anderen EDV-Lösung erforderlich machen. Im Übrigen ist eine rechtzeitige Umstellung auf den an die Vorgaben der E-Bilanz erweiterten Standardkontenrahmen und – soweit notwendig – eine Anpassung des Buchhaltungsverhaltens dergestalt, dass neu hinzugekommene Konten Berücksichtigung finden, vorzusehen.

## **Umstellungsstrategie bei individueller Ausgestaltung des Rechnungswesens**

**a) Vorgehensweise**

Wenn Rechnungswesen und Erstellung der Steuererklärungen auf mehrere Personen/Instanzen (Finanzbuchhaltung im Unternehmen, Steuerberater) verteilt sind und/oder kein Standardkontenrahmen verwendet wird, also im Wesentlichen bei mittelständischen und großen Unternehmen, ist die Umsetzung der Anforderungen der E-Bilanz aufwendiger.

**Handlungsempfehlung:**

In diesen Fällen dürfte es sinnvoll sein, den **gesamten Prozess der Aufbereitung und Versendung der E-Bilanz auf den steuerlichen Berater zu übertragen**. Dieser wird dann die Daten der Finanzbuchhaltung mittels Datenschnittstelle in seine EDV übernehmen und diese Daten um steuerliche Daten ergänzen und taxonomiekonform aufbereiten.

In der **mittelständischen Wirtschaft** dürfte aus verschiedenen Gründen vielfach der **Einsatz eines speziellen E-Bilanz-Tools** angezeigt sein. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass die eingesetzte Finanzbuchhaltungssoftware oft die notwendigen Funktionalitäten zur Aufbereitung und Versendung des XBRL-Datensatzes nicht aufweist bzw. insoweit nicht mit vertretbarem Aufwand erweitert werden kann.

Zum anderen können bzw. sollen die steuerlichen Zusatzdaten oft nicht in das Rechnungswesen integriert werden. Ein solches E-Bilanz-Tool erlaubt zum anderen die vergleichsweise unproblematische Aufbereitung kleinerer Fälle, wie z.B. von Komplementär-GmbH, ohne dass bei diesen eine Anpassung des Rechnungswesens erforderlich wird. Mittels eines solchen E-Bilanz-Tools kann die Datenaufbereitung unabhängig von der eingesetzten Finanzbuchhaltungssoftware erfolgen.

**Handlungsempfehlung:**

Die Aufbereitung der Daten im Falle eines individuellen Kontenrahmens oder bei umfangreichen steuerlichen Besonderheiten kann einen erheblichen Zeitaufwand beanspruchen. Sollten kleinere Unternehmen mit einem individuellen Kontenrahmen arbeiten, so ist zu überlegen, ob nicht das Rechnungswesen auf einen Standardkontenrahmen umgestellt wird, um die Anforderungen der E-Bilanz ohne viel Aufwand erledigen zu können.

**b) Handlungsbedarf**

Wird ein individueller Kontenrahmen genutzt, so ist dringend anzuraten, ein **Probe-Mapping** (Zuordnung der individuellen Konten zu den Taxonomiepositionen) durchzuführen, um festzustellen, ob der Kontenplan einer Anpassung bedarf.

**Hinweis:**

Die Anpassung des Kontenrahmens an die Anforderungen der Steuer-Taxonomie erfolgt am sinnvollsten – soweit noch nicht geschehen – zum Jahreswechsel 2012/2013, damit für das Wirtschaftsjahr 2013 die Voraussetzungen für die Erstellung der E-Bilanz gegeben sind. Erfolgt keine rechtzeitige Anpassung des Kontenrahmens, so besteht die Gefahr, dass erforderliche Anpassungen an die Steuer-Taxonomie mit vergleichsweise großem Aufwand im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses 2013 vollzogen werden müssen.

Mit freundlichen Grüßen