

# SCHAUFENSTER STEUERN 07/2017

Sehr geehrte Mandanten,

nur wenige Bereiche bieten so viele Aufregethemen wie das Steuerrecht: Man kann sich aufregen, dass man (vermeintlich) ungerecht und überhöht zur Kasse geben wird. Man kann sich trefflich über die (nicht vorhandene) Logik der Steuergesetze ärgern. Und man kann sich fragen, was sich denn die zuständigen Finanzbeamten gedacht (oder eben nicht gedacht) haben. So auch im folgenden Fall.

Ein Kind wird mit einem Gendefekt geboren, der dazu führt, dass es sich nicht selbst versorgen kann. Nach dem Gesetz bleibt der Anspruch auf Kindergeld bestehen, wenn ein Kind wegen einer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, und die Behinderung vor dem 25. Lebensjahr eingetreten ist.

Eigentlich also ein klarer Fall. Das Kind kann sich nicht selbst versorgen und der Gendefekt war angeboren. Logische Folge: Kindergeld gibt es auch jenseits der 25. Eine Kölner Familienkasse wollte allerdings keinen weiteren Anspruch zulassen, weil die vorhandene Krankheit erst später so schlimm wurde, dass sich das Kind nicht mehr selbst versorgen konnte.

Vollkommer Quatsch, sagt das FG Köln (Az: 6 K 899/15) nicht nur zu Recht, sondern auch in Übereinstimmung mit dem BFH (Az: III R 61/08). Entscheidend ist, dass die Behinderung schon vor dem 25. Lebensjahr vorgelegen hat. Wann hingegen die darauf beruhende Unfähigkeit zum Selbstunterhalt dazu kam, ist irrelevant.

Insgesamt also ein klare Gesetzeslage und klare Rechtsprechungslage - und was macht das Finanzamt? Es zieht in Revision (Az: XI R 8/17)! Hoffentlich erhält es dort eine „Klatsche“ vom BFH.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ralf Eisenmenger, Gabriele Henke

## Termine

Steuern und Sozialversicherung

## Steuererklärung

Einkommensteuer auf Kirchensteuererstattungen

## Unberechtigt Kindergeld erhalten

Mitteilung per E-Mail gegenüber Familienkasse genügt

Hank und Partner mbB / Eisenmenger und Kollegen GmbH  
74523 Schwäbisch Hall  
Telefon: 0791/950310  
info@hank-und-partner.de

# Inhalt

## Hinweis:

*Die Informationen in diesem Mandantenbrief wurden sorgfältig ausgewählt und zusammengestellt. Doch beachten Sie bitte, dass dieser Service weder eine Beratung ersetzt, noch einen Beratervertrag darstellt. Bitte haben Sie deshalb Verständnis dafür, dass wir keine Gewährleistung für die Richtigkeit oder Aktualität der hier wiedergegebenen Informationen übernehmen. Bei einem Rechts- oder Steuerproblem vereinbaren Sie deshalb einen Termin in unserer Kanzlei. Nur hier erhalten Sie eine verbindliche Beratung, die auf Ihr persönliches Problem bezogen ist.*

## Alle Steuerzahler

- Termine: Steuern und Sozialversicherung
- Steuererklärung: Einkommensteuer auf Kirchensteuererstattungen
- Unberechtigt Kindergeld erhalten: Mitteilung per E-Mail gegenüber Familienkasse genügt
- Nicht ausreichend begründete vorzeitige Anforderung einer Steuererklärung nach Erledigung nicht mehr heilbar
- Kindererziehungszeiten in einem Drittstaat: Versagung rentenrechtlichen Berücksichtigung verfassungsgemäß
- Zeitlich unbegrenztes Kindergeld auch bei Diagnose eines Gendefekts erst nach Erreichen der Altersgrenze
- Kosten für Bebauung eines Grundstücks können zu höherer Grunderwerbsteuer führen
- Vom Erben nachgezahlte Kirchensteuer bei diesem als Sonderausgabe abziehbar

## 3 GmbH-Geschäftsführer

- Transportunternehmen muss zur Kontrolle der Lenk- und Ruhezeiten Daten aus Massenspeicher des Lkw-Kontrollgeräts vorlegen
- Investitionsabzugsabzugsbetrag: Kein Abzug bei Besteuerung der offenen Gewinnrücklagen im Rahmen einer formwechselnden Umwandlung
- Formwechsel: Kein anteiliger Wegfall des Gewerbesteuerverlustes
- Geschäftspartner: Übernahme der Einkommensteuer für Geschenke an Geschäftsfreunde nicht abziehbar
- PC-gestütztes Kassensystem ist grundsätzlich manipulationsanfällig
- PC-gestütztes Kassensystem ist grundsätzlich manipulationsanfällig

7

# Alle Steuerzahler

## Termine: Steuern und Sozialversicherung

10.07.

- Umsatzsteuer
- Lohnsteuer
- Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 13.07. für den Eingang der Zahlung.

Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge Juli 2017

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Juli ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 27.07.2017.

## Steuererklärung: Einkommensteuer auf Kirchensteuererstattungen

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist der Verlustabzug gemäß § 10d Absatz 2 EStG nicht von dem um den Erstattungsüberhang aus Kirchensteuern erhöhten Gesamtbetrag der Einkünfte vorzunehmen. Dies geht aus einem Urteil des FG Baden-Württemberg hervor.

Die verheirateten Kläger wurden im Streitjahr 2012 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger gehört der römisch-katholischen, die Klägerin der evangelischen Kirche an. Aufgrund geänderter Einkommensteuerbescheide der Vorjahre hatten die Kläger 2012 einen Erstattungsüberhang aus Kirchensteuern von 166.744 Euro erhalten, den sie in ihrer Einkommensteuererklärung als Einnahmen erklärten. Diesen Betrag berücksichtigte das Finanzamt bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und setzte die Einkommensteuer auf 61.686 Euro fest. Die von den Klägern neben der Kirchensteuererstattung erklärten Einkünfte hatten sich beim Gesamtbetrag der Einkünfte nicht ausgewirkt, weil sie durch einen Verlustvortrag neutralisiert wurden. Der verbleibende Verlustvortrag zum 31.12.2011 belief sich auf 13.251.836 Euro. Die Kläger machten geltend, dass auch ihre Kirchen-

steuererstattungen den Gesamtbetrag ihrer Einkünfte erhöhe, durch einen entsprechend erhöhten Verlustabzug aber keine Einkommensteuer anfalle.

Dem folgte das FG nicht. Die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte werde durch die Hinzurechnung des Erstattungsüberhangs nicht beeinflusst. Der Gesetzgeber habe in § 10 Absatz 4b EStG die Behandlung von erstatteten Sonderausgaben mit Wirkung ab dem 01.01.2012 erstmals geregelt. Danach seien Erstattungsüberhänge bei den Sonderausgaben nach § 10 Absatz 1 Nr. 4 EStG (Kirchensteuern) dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen (§ 10 Absatz 4b Satz 3 EStG). Diese Hinzurechnung bewirke aber nicht, dass sich der Gesamtbetrag der Einkünfte durch die Hinzurechnung mit steuerlichen Folgen für den Verlustabzug erhöhe. Der Gesetzgeber habe den Verlustabzug in § 10d Absatz 1 und 2 EStG so geregelt, dass nicht ausgeglichene negative Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind. Dies habe zur Folge, dass sich diese Abzugsbeträge im Fall eines Verlustabzugs nicht mehr steuermindernd auswirken.

Es seien keinerlei Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Gesetzgeber dies bei der Neuregelung des Erstattungsüberhangs ändern wollen. Zwar erscheine im Streitfall das Ergebnis der Hinzurechnung des Erstattungsüberhangs, dass nämlich Einkommensteuer nicht auf Einkünfte, sondern auf Kirchensteuererstattungen erhoben werde, die sich bei den Klägern im Zahlungsjahr nicht steuermindernd im Sonderausgabenabzug ausgewirkt hätten, angesichts der Gesetzesmaterialien fragwürdig. Eine teleologische Reduktion der Vorschrift im Sinne einer Beschränkung der Hinzurechnung auf solche Fälle, in denen sich die Erstattungsbeträge im Jahr der Zahlung tatsächlich steuermindernd ausgewirkt haben, sei jedoch nicht zulässig.

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 02.02.2017, 3 K 834/15

## Unberechtigt Kindergeld erhalten: Mitteilung per E-Mail gegenüber Familienkasse genügt

Ein Kindergeldberechtigter, demgegenüber unverlangt Kindergeld festgesetzt und ausgezahlt wird, genügt mit einer einmaligen Mitteilung per E-Mail über die fehlende Anspruchsberechtigung seiner Mit-



teilungspflicht gegenüber der Familienkasse, auch wenn darauf kein Aufhebungsbescheid innerhalb der Festsetzungsfrist ergeht. Dies stellt das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg klar.

Bei Eintritt der Festsetzungsverjährung dürfe die Kindergeldfestsetzung nicht mehr aufgehoben werden. Ohne einen entsprechenden Aufhebungsbescheid müsse der Kindergeldberechtigte das ihm überwiesene Kindergeld nicht an die Familienkasse zurück überweisen. Es sei zudem keine Rechtsgrundlage für eine Verpflichtung des Kindergeldberechtigten ersichtlich, nach der er an den Erlass eines Aufhebungsbescheids hätte erinnern müssen.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 01.03.2017, 7 K 7210/15

### **Nicht ausreichend begründete vorzeitige Anforderung einer Steuererklärung nach Erledigung nicht mehr heilbar**

Ein nicht ausreichend begründeter (und damit rechtswidriger) Ermessensverwaltungsakt kann nicht durch das Nachschieben einer Begründung „geheilt“ werden, wenn er sich vor der Einlegung des Einspruchs bereits erledigt hat. Dies stellt der Bundesfinanzhof (BFH) klar.

Gegenstand des Urteils war die Aufforderung des Finanzamts an die Kläger, ihre Einkommensteuererklärung abzugeben. Nach den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder über Steuerklärungsfristen verlängert sich die gesetzliche Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung (31. Mai) bis zum Ende des auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres, wenn die Steuererklärung durch eine Person im Sinne der §§ 3 und 4 des Steuerberatungsgesetzes (zum Beispiel einen Steuerberater) angefertigt wird. Allerdings bleibt es dem Finanzamt vorbehalten, die Erklärung für einen Zeitpunkt vor Ablauf dieser Frist anzufordern. Es handelt sich hierbei um eine Ermessensentscheidung, die zu begründen ist.

Im Streitfall, der die Rechtslage bis 31.12.2017 betraf, hatte das Finanzamt von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und die Kläger aufgefordert, die Einkommensteuererklärung für 2010 bis zum 31.08.2011 (und damit vorzeitig) einzureichen. Allerdings war aus der formelhaften Begründung, das Finanzamt handle „im Interesse“ einer ordnungsgemäßen Durchführung des Besteuerungsverfahrens, nicht erkennbar, aus welchem Grund die Abgabefrist im konkreten Fall verkürzt wurde. Die von einem Steuerbera-

ter angefertigte Erklärung ging am 07.12.2011 beim Finanzamt ein. Dieses setzte daraufhin einen Verspätungszuschlag in Höhe von 880 Euro fest.

Der BFH gab den Klägern Recht. Sowohl die Aufforderung zur vorzeitigen Abgabe der Steuererklärung als auch die Festsetzung des Verspätungszuschlags seien rechtswidrig gewesen. Zwar hätte der Begründungsmangel nach § 126 Absatz 1 Nr. 2, Absatz 2 der Abgabenordnung durch das so genannte Nachschieben einer Begründung beseitigt werden können. Eine solche Heilung des Verfahrensmangels komme jedoch nach Auffassung des BFH nicht mehr in Betracht, wenn sich die Aufforderung zur termingebundenen Abgabe vor der Einlegung eines Einspruchs durch die Abgabe der Steuererklärung bereits erledigt hat. Aufgrund der Rechtswidrigkeit der Aufforderung sei auch der vom Finanzamt festgesetzte Verspätungszuschlag rechtswidrig und aufzuheben gewesen, da die Kläger die Steuererklärung noch innerhalb der allgemein bis zum 31.12.2011 verlängerten Frist eingereicht hatten.

Bundesfinanzhof, Urteil vom 17.01.2017, VIII R 52/14

### **Kindererziehungszeiten in einem Drittstaat: Versagung rentenrechtlichen Berücksichtigung verfassungsgemäß**

Es besteht kein verfassungsrechtlicher Anspruch auf die rentenrechtliche Berücksichtigung von Kindererziehungszeiten in einem Drittstaat, der nicht Mitglied der Europäischen Union ist. Dies hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) bekräftigt und damit die Verfassungsbeschwerde einer Beschwerdeführerin nicht zur Entscheidung angenommen, der die rentenrechtliche Berücksichtigung ihrer Erziehungsleistung in Kanada versagt worden war.

Die 1939 geborene Beschwerdeführerin ist deutsche Staatsbürgerin und bezieht seit 2004 Regelaltersrente von dem im Ausgangsverfahren beklagten Rentenversicherungsträger. Von 1968 bis 1973 lebte sie in Kanada. Während dieser Zeit wurde ihr Sohn geboren. Vor ihrem Umzug nach Kanada entrichtete sie Pflichtbeiträge, für die Zeit in Kanada und die erste Zeit nach ihrer Rückkehr freiwillige Beiträge zur deutschen Rentenversicherung. Im Januar 2015 beantragte sie beim Rentenversicherungsträger die Berücksichtigung ihrer Erziehungsleistung im Ausland. Dies blieb ebenso wie das nachfolgende Klageverfahren ohne Erfolg.

Das BVerfG hat die Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, weil sie unzulässig ist. Die Beschwerdeführerin habe sich mit den bereits entwickelten Maßstäben zur Berücksichtigung im Ausland zurückgelegter Kindererziehungszeiten nicht hinreichend auseinandergesetzt. Das BVerfG habe ausdrücklich gebilligt, dass grundsätzlich nur die Kindererziehung im Inland rentenrechtlich relevant ist, da der gewöhnliche Aufenthalt einer Person im jeweiligen Staatsgebiet systemgerechter Anknüpfungspunkt für die mitgliedschaftliche Einbeziehung in nationale Sozialversicherungssysteme ist. Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes in der Rechtssache Reichel Albert gebe keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Ein verfassungsrechtlicher Anspruch auf die rentenrechtliche Berücksichtigung der Erziehung in einem Drittstaat bestehe nicht.

Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 06.03.2017, 1 BvR 27040/16

### **Zeitlich unbegrenztes Kindergeld auch bei Diagnose eines Gendefekts erst nach Erreichen der Altersgrenze**

Eltern erhalten für erwachsene Kinder zeitlich unbegrenzt Kindergeld, wenn das Kind behindert ist und es deshalb seinen Unterhalt nicht selbst bestreiten kann. Dies gilt nach einem Urteil des Finanzgerichts (FG) Köln auch dann, wenn der Gendefekt erst nach Erreichen der Kindergeld-Altersgrenze diagnostiziert wird und das Kind davor seinen Lebensunterhalt selbst bestreiten konnte.

Die 1968 geborene Tochter des Klägers leidet an einer erblichen Muskelerkrankung, bei der es zu einer fortschreitenden Abnahme der Muskelkraft kommt. Diagnostiziert wurde die Erberkrankung erst im Alter von 30 Jahren, als eine Verwandte ein stark behindertes Kind zur Welt gebracht hatte und sich daraufhin mehrere Familienmitglieder einer gentechnischen Untersuchung unterzogen. In der Folgezeit verschlechterte sich der Gesundheitszustand der Tochter des Klägers. Mit 40 Jahren wurde bei ihr ein Grad der Behinderung von 100 Prozent verbunden mit dem Merkzeichen G und aG festgestellt. Seit dem 43. Lebensjahr bezieht sie eine Rente wegen voller Erwerbsminderung.

Den vom Kläger gestellten Kindergeldantrag für die Zeit ab Januar 2010 lehnte die Familienkasse mit der Begründung ab, dass die Behinderung des Kindes nicht, wie gesetzlich gefordert, vor dem Erreichen der „Altersgrenze“ eingetreten sei, die für vor 1982 Geborene noch bei

27 Jahren (heute 25 Jahre) lag. Der Gendefekt des Kindes habe erst wesentlich später zu einer Behinderung geführt.

Die hiergegen erhobene Klage hatte Erfolg und führte zur Gewährung von Kindergeld. Sein Urteil begründet das FG damit, dass es für die Frage des Vorliegens einer Behinderung auf den objektiven Befund der Erbkrankheit und nicht auf dessen Kenntnis ankomme. Damit habe die Behinderung unabhängig von der Diagnose bereits vor Vollendung des 27. Lebensjahrs vorgelegen. Es sei auch nicht erforderlich, dass das Unvermögen, seinen Lebensunterhalt selbst zu bestreiten, vor Erreichen der Altersgrenze vorgelegen habe.

Das FG hat wegen der grundsätzlichen Bedeutung des Verfahrens gegen sein Urteil die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Das Verfahren wird dort unter dem Aktenzeichen XI R 8/17 geführt.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 12.01.2017, 6 K 889/15

### **Kosten für Bebauung eines Grundstücks können zu höherer Grunderwerbsteuer führen**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat eine weitere Entscheidung zu dem Themenkomplex des einheitlichen Erwerbsgegenstands im Grunderwerbsteuerrecht getroffen. Danach kann für den Fall, dass ein Bauerrichtungsvertrag zeitlich nach dem Grundstückskaufvertrag und nach der Festsetzung der Grunderwerbsteuer geschlossen wird, die Finanzbehörde berechtigt sein, im Wege der Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung die Bauerrichtungskosten zusätzlich zu den Kosten des Grundstückserwerbs mit Grunderwerbsteuer zu belasten.

Im Urteilsfall erwarb der Kläger von einer Stadt ein Grundstück, das mit einem Reihenhauses bebaut werden sollte. Im Grundstückskaufvertrag, der sowohl von der Stadt als auch von dem zu beauftragenden Bauunternehmen unterzeichnet wurde, war unter anderem festgelegt, nach welchen architektonischen Plänen das Haus errichtet werden sollte. Das Finanzamt setzte kurze Zeit später die Grunderwerbsteuer fest und bezog lediglich die Kosten für den Grundstückskauf in die Bemessungsgrundlage für die Steuer ein. Nach der Steuerfestsetzung schloss der Kläger einen Bauerrichtungsvertrag mit dem Bauunternehmen. Daraufhin änderte das Finanzamt die ursprüngliche Steuerfestsetzung und bezog die sich aus diesem Vertrag ergebenden Baukosten mit ein. Dagegen wehrte sich der Kläger mit Erfolg vor dem Finanzgericht.

Der BFH hingegen entschied, dass das Finanzamt die Baukosten nachträglich in die Bemessungsgrundlage für die Steuer miteinbeziehen durfte. Sei der Erwerber eines Grundstücks beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags hinsichtlich des „Ob“ und „Wie“ der Bebauung gebunden, werde das erworbene Grundstück erst dann in bebautem Zustand erworben, wenn auch der Bauerrichtungsvertrag geschlossen ist. Mit dieser Entscheidung stellt der BFH im Rahmen einer weiteren Fallgruppe aus dem Bereich des einheitlichen Erwerbsgegenstands klar, dass der Abschluss des Bauerrichtungsvertrags das zunächst unbebaute Grundstück rückwirkend auf den Zeitpunkt des Grundstückskaufvertrags zu einem bebauten werden lässt und die Baukosten nachträglich im Rahmen der Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung zusätzlich zu den Kosten für den Grundstückskauf bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen sind.

Bundesfinanzhof, Urteil vom 25.01.2017, II R 19/15

### Vom Erben nachgezahlte Kirchensteuer bei diesem als Sonderausgabe abziehbar

Zahlungen auf offene Kirchensteuern des Erblassers durch den Erben sind bei diesem im Jahr der Zahlung als Sonderausgabe abziehbar. Dies stellt der Bundesfinanzhof (BFH) klar.

Die Klägerin ist zusammen mit ihren beiden Geschwistern Miterbin nach ihrem verstorbenen Vater (V). Dieser hatte sein Steuerberatungsbüro im Dezember 2007 veräußert und sollte als Gegenleistung ab Januar 2008 monatlich 4.000 Euro für die Dauer von zehn Jahren erhalten. Falls V vor Ablauf der Vertragsdauer versterben sollte, war ein Kaufpreis in Höhe von 480.000 Euro vereinbart. Seine Erben sollten den Kaufpreis abzüglich der bereits geleisteten monatlichen Vergütungen in drei gleichen Jahresraten erhalten. Eine andere Zahlungsweise konnte vereinbart werden. V verstarb im Februar 2009. Die Erwerberin des Steuerberatungsbüros einigte sich im Laufe des Jahres 2009 mit den Erben darauf, den verbleibenden Restkaufpreis in Höhe von 424.000 Euro abzüglich eines Nachlasses in Höhe von 7.500 Euro in einer Summe zu zahlen. Im Streitjahr 2011 führte der erst von den Erben für 2007 erklärte Veräußerungsgewinn zu Änderungen der Einkommensteuerfestsetzungen des V. Folge waren eine Kirchensteuernachforderung für 2007 in Höhe von 9.207,27 Euro sowie Erstattungen in Höhe von 1.093,50 Euro

und 166 Euro für 2008 beziehungsweise 2009. Den Differenzbetrag von 7.947,77 Euro bezahlten die Erben des V im Streitjahr.

Im Einkommensteuerbescheid der Klägerin für 2011 hatte das beklagte Finanzamt die von der Klägerin auf ihre Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit bezahlte Kirchensteuer berücksichtigt. Im Einspruchsverfahren begehrte sie ohne Erfolg den zusätzlichen Ansatz weiterer Sonderausgaben in Höhe von einem Drittel der für das Jahr 2007 geleisteten Kirchensteuernachzahlung in Höhe von 9.207,27 Euro, mithin 3.069,09 Euro. Im Klageverfahren hat die Klägerin nach einem Hinweis des Finanzgerichts auf die Kirchensteuererstattungen für die Jahre 2008 und 2009, die mit der Nachforderung für 2007 verrechnet worden waren, ihr Begehren auf die zusätzliche Anerkennung von Sonderausgaben in Höhe von 2.649 Euro (= gerundet ein Drittel von 7.947,77 Euro) beschränkt.

Die Klage war sowohl in erster als auch in zweiter Instanz erfolgreich. Der Klägerin stehe nach § 10 Absatz 1 Nr. 4 EStG ein weiterer Sonderausgabenabzug in Höhe von 2.649 Euro zu, so FG und BFH. Nach dieser Vorschrift seien bestimmte im Einzelnen aufgeführte Aufwendungen als Sonderausgaben abziehbar, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden. Aus der Verwendung des Begriffs „Aufwendungen“ und aus dem Zweck des § 10 EStG, bestimmte die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mindernde Privatausgaben vom Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG auszunehmen, folge, dass nur solche Ausgaben als Sonderausgaben berücksichtigt werden dürfen, durch die der Steuerpflichtige tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet ist, so der BFH unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung. Da im Streitfall die Berücksichtigung der von der Klägerin gezahlten Kirchensteuer als Betriebsausgabe beziehungsweise Werbungskosten nicht in Betracht kommt, sei sie nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Sonderausgabe abziehbar.

Eine teleologische Reduktion des Gesetzeswortlauts sei angesichts der wirtschaftlichen Belastung der Klägerin durch die Kirchensteuerzahlung nicht angemessen und komme deshalb nicht in Betracht.

Abschließend stellt der BFH klar, dass im Gegenzug auch Erstattungen überzahlter Kirchensteuer des Erblassers auf eigene Zahlungen des Erben anzurechnen wären und dessen Sonderausgabenabzug schmälern würden.

Bundesfinanzhof, Urteil vom 21.07.2016, X R 43/13

# GmbH- Geschäfts- führer

## Transportunternehmen muss zur Kontrolle der Lenk- und Ruhezeiten Daten aus Massenspeicher des Lkw-Kontrollgeräts vorlegen

Transportunternehmen sind grundsätzlich verpflichtet, zur Überprüfung der Einhaltung straßenverkehrsrechtlicher Vorschriften auf Anforderung der zuständigen Aufsichtsbehörde Daten aus dem Massenspeicher des Kontrollgeräts eines Lkws vorzulegen. Hierauf weist das Verwaltungsgericht (VG) Mainz hin.

Anlässlich einer polizeilichen Kontrolle wurden bei einem Fahrzeug des klagenden Transportunternehmens mehrere Verstöße gegen die gesetzlichen Lenk- und Ruhezeiten festgestellt. Gegen den Unternehmensinhaber erging ein Bußgeldbescheid in Höhe von 300 Euro. Die zuständige Behörde forderte daraufhin von dem Unternehmen die Vorlage der Daten aus dem Massenspeicher des digitalen EG-Kontrollgeräts im betreffenden Fahrzeug für einen zurückliegenden Zeitraum von vier Monaten und verwies darauf, dass mit Blick auf die der Allgemeinheit drohenden Gefährdungen und Schäden durch übermüdetes und überarbeitetes Fahrpersonal die Beachtung der im Straßenverkehr geltenden Rechtsvorschriften zu überprüfen sei.

Der Kläger wendet sich gegen die behördliche Anordnung und macht geltend, das seinerzeitige Fehlverhalten sei im Zusammenhang mit einer besonderen betrieblichen Situation zu sehen. Dies dürfe nicht dazu führen, einen Verdacht über einen längeren Zeitraum aufrecht zu erhalten. Die Maßnahme gefährde außerdem wegen des damit verbundenen Aufwands den Betrieb.

Das VG wies die Klage ab. Die Anordnung zur Vorlage der Daten aus dem Massenspeicher des digitalen Kontrollgeräts aus dem Fahrzeug über den genannten Zeitraum sei rechtmäßig. Sie habe ihre Grundlage im Fahrpersonalgesetz. Danach dürften die zuständigen Aufsichtsbehörden zur Überprüfung der Einhaltung europarechtlicher und inländischer Verkehrsvorschriften betreffend den Verkehr mit Kraftfahrzeugen Unterlagen von den Transportunternehmern verlangen. Die von Kraftfahrern einzuhaltenden Bestimmungen betreffen unter anderem die Lenk- und Ruhezeiten, die Fahrunterbrechungen im Straßengüter- und Personenverkehr sowie deren Kontrolle und Überwachung und den Einbau und die Nutzung von Kontrollgeräten. Die Aufsichtsbehörden seien routinemäßig oder – wie hier nach der Feststellung von

Verstößen – anlassbezogen berechtigt, die Übermittlung von Unterlagen zur Gewährleistung der Verkehrssicherheit und des Schutzes von Rechtsgütern wie Leben und Gesundheit der Verkehrsteilnehmer zu verlangen.

Die getroffene Anordnung sei auch verhältnismäßig. Der Kläger habe nur Daten herauszugeben, zu deren Speicherung er ohnehin verpflichtet sei, und auch nur innerhalb der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist von einem Jahr. Ein besonderer betrieblicher Aufwand sei daher nicht erkennbar.

Verwaltungsgericht Mainz, Urteil vom 08.03.2017, 3 K 621/16.MZ

## Investitionsabzugsabzugsbetrag: Kein Abzug bei Besteuerung der offenen Gewinnrücklagen im Rahmen einer formwechselnden Umwandlung

Bei der Ermittlung des fiktiven Dividendenanteils nach §§ 7 Satz 1, 9 Satz 1 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) aufgrund des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ist das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital der Kapitalgesellschaft nicht um einen außerbilanziell gebildeten Investitionsabzugsbetrag im Sinn des § 7g Einkommensteuergesetz (EStG) zu vermindern. Dies hat das Finanzgericht (FG) Schleswig-Holstein entschieden.

Die Klägerin ist eine KG, die durch formwechselnde Umwandlung einer GmbH aufgrund des Umwandlungsbeschlusses vom 20.08.2008 entstanden ist. Der Antrag auf Eintragung der Umwandlung ins Handelsregister wurde Ende August 2008 gestellt. Die Bilanz der GmbH zum 31.12.2007, die der Umwandlung zugrunde gelegt wurde, wies einen Bilanzgewinn in Höhe von 140.603 Euro aus. Die GmbH nahm im Streitjahr 2007 außerbilanziell einen Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Absatz 1 EStG in Höhe von 140.400 Euro in Anspruch, den die Klägerin im Jahr 2008 in Höhe von 130.330 Euro und im Jahr 2009 in Höhe des Restbetrags außerbilanziell gemäß § 7g Absatz 2 EStG hinzurechnete.

Das Finanzamt stellte die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2007 in Höhe von 140.603 Euro fest und rechnete diese als Sonderbetriebseinnahmen dem Kommanditisten und vorherigen Alleingesellschafter der GmbH zu. Hiergegen richtete



sich die Klage, mit der die Klägerin geltend machte, dass bei der Ermittlung des fiktiven Dividendenanteils nach § 7 Satz 1 UmwStG der außerbilanziell gebildete Investitionsabzugsbetrag vom Bilanzgewinn abzuziehen sei.

Das FG wies die Klage ab, da es bei der Besteuerung der offenen Gewinnrücklagen im Rahmen der formwechselnden Umwandlung nur auf das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital ankomme. Der Bilanzgewinn der GmbH in Höhe von 140.603 Euro sei nicht um den Investitionsabzugsbetrag von 140.400 Euro zu vermindern, da außerbilanzielle Korrekturen, die sich zwar auf das Einkommen der GmbH, nicht aber auf deren Vermögen auswirkten, nach dem eindeutigen Wortlaut des § 7 Satz 1 UmwStG bei der Ermittlung des fiktiven Dividendenanteils nicht zu berücksichtigen seien.

Eine teleologische Extension des § 7 Satz 1 UmwStG durch Einbeziehung außerbilanzieller Korrekturen in die Ermittlung des Eigenkapitals kommt nach Auffassung des FG nicht in Betracht, da § 7 UmwStG insoweit nach seinem Zweck keine ergänzungsbedürftige Regelungslücke aufweise und die Einbeziehung außerbilanzieller Korrekturen der vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital widerspreche.

§ 7 Satz 1 UmwStG bezwecke die Sicherung des Besteuerungsrechts an den offenen Gewinnrücklagen, da durch die formwechselnde Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft die Besteuerungsebene der Körperschaft weg falle und nach der Umwandlung die Entnahme aus der Personengesellschaft nur noch einen steuerlich unbeachtlichen Vorgang darstelle. Durch die außerbilanzielle Bildung des Investitionsabzugsbetrags werde die Höhe der offenen Gewinnrücklagen nicht vermindert, sodass handelsrechtlich keine Ausschüttungssperre bestehe. Die durch die Nichtberücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags eingetretene steuerliche Mehrbelastung der Klägerin beruhe allein darauf, dass nach der formwechselnden Umwandlung die Besteuerungsebene der Kapitalgesellschaft weggefallen sei und § 7 UmwStG im Hinblick darauf die Besteuerung der in der Steuerbilanz ausgewiesenen offenen Gewinnrücklagen auf der Gesellschafterebene durch Ansatz eines fiktiven Dividendenanteils sicherstellen solle.

Der fiktive Dividendenanteil nach § 7 Satz 1 UmwStG ist nach Auffassung des FG auch dann im Rahmen der einheitlichen und gesonderten

Gewinnfeststellung bei der KG als Sonderbetriebseinnahme des Kommanditisten zu erfassen, wenn es sich bei dessen Beteiligung an der GmbH um einen Anteil im Privatvermögen im Sinne des § 17 Absatz 1 EStG handelte, da auch dieser Anteil der Einlagefiktion des § 5 Absatz 2 UmwStG unterliege, die zu einer Umqualifikation des fiktiven Dividendenanteils in Einkünfte aus Gewerbebetrieb führe. Der fiktive Dividendenanteil sei im Streitjahr 2007 zu erfassen, da die formwechselnde Umwandlung gemäß § 9 Satz 3 UmwStG mit steuerlicher Rückwirkung auf den 31.12.2007 als Übertragungsstichtag erfolgte.

Gegen das Urteil ist Revision eingelegt worden. Das Revisionsverfahren wird beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 1/17 geführt. Finanzgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 15.09.2017, 4 K 98/15, nicht rechtskräftig

### Formwechsel: Kein anteiliger Wegfall des Gewerbesteuerverlustes

Der Formwechsel einer an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligten Kapitalgesellschaft (Obergesellschaft) in eine Personengesellschaft führt nicht zum anteiligen Wegfall des Gewerbesteuerverlustes bei der Untergesellschaft. Dies hat das Finanzgericht (FG) Schleswig-Holstein entschieden.

Beim Formwechsel der Obergesellschaft bleibe die Unternehmeridentität der Untergesellschaft gewahrt, da der Formwechsel keinen Gesellschafter- und somit auch keinen Unternehmerwechsel bedeute. Der Formwechsel führe nicht zum Erlöschen des ursprünglich bestehenden und zur Entstehung eines neuen Rechtsträgers; vielmehr bestehe vor und nach dem Formwechsel ein und dasselbe Rechtssubjekt. Die formwechselnde Umwandlung werde durch das Prinzip der Identität des Rechtsträgers, der Kontinuität seines Vermögens und der Diskontinuität seiner Verfassung bestimmt.

Mangels ausdrücklicher anderweitiger Regelungen müsse das Steuerrecht den zivilrechtlichen Vorgaben des Umwandlungsrechts folgen. Eine ausdrückliche anderslautende (steuerrechtliche) Regelung sei insbesondere nicht in § 18 Absatz 1 Satz 2 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) zu sehen. § 18 UmwStG regle explizit die steuerrechtlichen Folgen in Bezug auf die Gewerbesteuer unter anderem bei "Formwechsel in eine Personengesellschaft". Die Vorschrift regle





somit die Besteuerung des Umwandlungsvorgangs bei der übertragenden Körperschaft und die Besteuerung des Umwandlungsvorgangs bei der Übernehmerin. Damit betreffe sie nicht die Ebene der Unter- gesellschaft, sondern nur die der Obergesellschaft. Die Klägerin sei als Unter- gesellschaft nicht umgewandelt worden. Die Vorschrift enthalte somit keine Regelung für die Behandlung des bei der Unter- gesellschaft entstandenen Verlustes für Zwecke der Gewerbesteuer. Vielmehr zeige die Regelung des § 18 Absatz 1 Satz 2 UmwStG gerade, dass es einer ausdrücklichen Regelung bedurfte, um die Verlustfortführung im Fall des Formwechsels zu versagen, was wiederum dafür spreche, dass ohne diese Regelung der Verlust auch auf der Ebene der Ober- gesellschaft hätte fortgeführt werden können. Die Regelung könne als *lex specialis* auch nicht auf den Streitfall analog angewendet werden.

Für den umgekehrten Fall des Formwechsels der Personen- Ober- gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gehe im Übrigen auch die Verwal- tung in R 10a.3 (3) der Gewerbesteuer- Richtlinien von dieser Auffas- sung aus.

Finanzgericht Schleswig- Holstein, Urteil vom 28.09.2016, 2 K 41/16, rechtskräftig

### **Geschäftspartner: Übernahme der Einkommensteuer für Geschenke an Geschäftsfreunde nicht abziehbar**

Entstehen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde und übernimmt er zusätzlich die Steuer, die durch die Zuwendung an den Beschenkten ausgelöst wird, ist der Steuer- pflichtige nicht zum Betriebsausgabenabzug berechtigt, wenn die Zuwendung zusammen mit der Steuer 35 € übersteigt. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden.

Im Wirtschaftsleben ist es üblich, Geschäftspartner zu kulturellen und sportlichen Veranstaltungen einzuladen. Solche Geschenke, die die Geschäftsbeziehung fördern oder Neukunden anziehen sollen, können beim Empfänger zu einkommensteuerpflichtigen Einnahmen führen. Müsste der Empfänger den Wert der Einladung versteuern, würde der Zweck des Geschenks vereitelt. Deshalb ist es dem Schenkenden gestattet, die auf das Geschenk entfallende Einkommensteuer des Beschenkten zu übernehmen. Macht er von diesem Recht Gebrauch, wird die Steuer bei ihm mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erho-

ben. Durch die Übernahme der Versteuerung kommt es zu einem sog. „Steuergeschenk“.

Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde sind nicht als Be- triebsausgabe abziehbar. Das gilt nur dann nicht, wenn die Kosten pro Empfänger und Wirtschaftsjahr 35 € nicht übersteigen. Das Abzugs- verbot soll verhindern, dass unangemessener Repräsentationsaufwand vom Steuerpflichtigen auf die Allgemeinheit abgewälzt wird und dient der Bekämpfung des sog. „Spesenunwesens“.

Im Urteilsfall hatte ein Konzertveranstalter in großem Umfang Freikar- ten an Geschäftspartner verteilt. Soweit diesen dadurch steuerpflichtige Einnahmen zugeflossen sind, hatte er pauschale Einkommensteuer auf die Freikarten an das Finanzamt abgeführt.

Diese Steuer hat der BFH nun als weiteres Geschenk beurteilt mit der Folge, dass diese das steuerliche Schicksal der Zuwendung – hier der Freikarten – teilt. Zählt die verschenkte Freikarte zum unangemesse- nen Repräsentationsaufwand, muss das auch für die übernommene Steuer gelten. Ein Betriebsausgabenabzug kommt danach nicht in Be- tracht, wenn der Wert des Geschenks und die dafür anfallende Pau- schalsteuer insgesamt 35 € übersteigen. Damit ist das Abzugsverbot auch dann anzuwenden, wenn diese Betragsgrenze erst aufgrund der Höhe der Pauschalsteuer überschritten wird.

BFH, Pressemitteilung Nr. 36 vom 07.06.2017 zu Urteil vom 30.3.2017, IV R 13/14

### **PC-gestütztes Kassensystem ist grundsätzlich manipulationsanfällig**

Ein PC-gestütztes Kassensystem ist grundsätzlich manipulationsanfäl- lig. Dies hat das Finanzgericht (FG) Münster entschieden und dies auch für ein auf der Software Microsoft Access basierendes System bejaht. Der Kläger betrieb in den Streitjahren zwei Friseursalons. Seine Barein- nahmen erfasste er über eine PC-gestützte Kassensoftware, die auch über andere Funktionen wie Kundenkartei oder Terminverwaltung verfügte. Aufgrund einer Betriebsprüfung, in deren Verlauf der Kläger keine Programmierprotokolle für die Kasse vorgelegt hatte, nahm das Finanzamt erhebliche Hinzuschätzungen zu den Umsätzen und Ge- winnen des Klägers für die Jahre 2007 bis 2009 vor. Diesen legte es eine Bargeldverkehrsrechnung sowie eine Kalkulation von „Chemie-

umsätzen" (Blondierungen, Färbungen, Dauerwellen) zugrunde. Die Kalkulation basiert auf der Auswertung eines Teils des Wareneinkaufs für 2007.

Hiergegen wandte der Kläger ein, dass seine Programmierprotokolle in Dateiform im System gespeichert seien, was er durch Vorlage der Datenbank nachweisen könne. Ferner sei seine Kasse nicht manipulierbar, weshalb nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 25.03.2015, X R 20/13) keine Schätzungsbefugnis bestehe. Auch habe der Kläger tatsächlich keine Manipulationen vorgenommen. Schließlich seien die Hinzuschätzungen zu hoch, da die Bargeldverkehrsrechnung unvollständig sei, die Nachkalkulation nur auf stichprobenartig ausgewerteten Daten basiere und das Ergebnis die amtlichen Richtsätze überschreite.

Das FG holte ein Sachverständigengutachten zur Frage der Manipulierbarkeit der Kasse ein. Dieses kam zu dem Ergebnis, dass das vom Kläger verwendete System, welches auf die Software Microsoft Access zurückgreife, aufgrund der Verknüpfung verschiedener Datenbankdateien zwar nur schwierig zu manipulieren sei. Durch geschulte Personen mit EDV-Kenntnissen beziehungsweise unter Einsatz entsprechender Programme sei dies jedoch auch im Nachhinein und ohne Rückverfolgung möglich.

Das FG gab der Klage teilweise statt. Dem Grunde nach bestehe eine Schätzungsbefugnis, weil die Kassenführung des Klägers nicht ordnungsgemäß sei. Bei Nutzung programmierbarer elektronischer Kassensysteme stelle das Fehlen der Programmierprotokolle jedenfalls bei bargeldintensiven Betrieben einen gewichtigen formellen Mangel dar. Im Streitfall habe der Kläger keine Programmierprotokolle vorgelegt. Der bloße Hinweis auf die Datenbank genüge als substantiiertes Be-weisantritt nicht. Im Übrigen gehe es bei den Programmierprotokollen nicht um die Daten selbst, sondern um die Dokumentation der Programmierung.

Der Kläger könne sich auch nicht darauf berufen, dass sein Kassensystem ausnahmsweise keine Manipulationsmöglichkeiten eröffne. Nach dem Ergebnis des Sachverständigengutachtens sei das FG vielmehr davon überzeugt, dass im System Manipulationen vorgenommen werden können. Dabei komme es nicht darauf an, durch wen oder mit welchem Aufwand dies möglich sei. Die vom Kläger verwendete Software biete unabhängig davon, ob sie bereits für einen „normalen“

Anwender manipulierbar sei oder dieser erst einen IT-Spezialisten beauftragen müsse, keine Gewährleistung für die vollständige Erfassung aller Einnahmen. Da es nach der BFH-Rechtsprechung erforderlich sei, dass die Kasse keine Manipulationsmöglichkeiten eröffne, sei es unerheblich, ob der Kläger tatsächlich Manipulationen vorgenommen habe oder nicht.

Der Höhe nach begrenzte das FG die Hinzuschätzungen aufgrund der Kassenführungsmängel allerdings auf Sicherheitszuschläge in Höhe von 7,5 Prozent der erklärten Umsätze, was zu einer Reduzierung der vom Finanzamt angesetzten Beträge und damit zu einer Teilstattgabe in etwa hälftigem Umfang führte. Die Bargeldverkehrsrechnung könne nicht zugrunde gelegt werden, weil das Finanzamt weder Anfangs- noch Endbestände ermittelt und nicht angegeben habe, auf welcher Tatsachengrundlage die Lebenshaltungskosten ermittelt wurden. Die Kalkulation der „Chemieumsätze“ führe zu einem nicht schlüssigen und außerhalb der amtlichen Richtsätze liegenden Ergebnis, was möglicherweise auf der lediglich stichprobenartig vorgenommenen Auswertung beruhe.

Finanzgericht Münster, Urteil vom 29.03.2017, 7 K 3675/13 E,G,U