

## **Inhaltsverzeichnis:**

### **Alle Steuerzahler**

Kein Sonderausgabenabzug für selbst getragene Krankheitskosten  
Familienheim: Auflassungsvormerkung reicht nicht für Erbschaftsteuerbefreiung  
Widerspruch bei Übertrag des Betreuungsfreibetrags für Kinder:  
Betreuungsanteil von 10 % reicht aus  
Klarstellungen zu Kinderbetreuungskosten

### **Vermieter**

Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke aktualisiert

### **Freiberufler und Gewerbetreibende**

Größenklassen als Anhaltspunkt für die Häufigkeit einer Betriebsprüfung

### **Personengesellschaften und deren Gesellschafter**

Erschütterung des Anscheinsbeweises für private Pkw-Nutzung

### **Umsatzsteuerzahler**

Zur Zurechnung von Verkäufen über eBay  
Gleichbehandlung von Pharmarabatten

### **Arbeitgeber**

Firmenwagen: Einzelbewertung bei gelegentlichen Fahrten zur Arbeit wird Pflicht  
44 EUR-Freigrenze bei vergünstigter Fitnessstudio-Nutzung

### **Arbeitnehmer**

Außerhäusliches Arbeitszimmer im Miteigentum als Steuerfalle

### **Abschließende Hinweise**

Verzugszinsen  
Steuern und Beiträge Sozialversicherung: Fälligkeitstermine in 06/2018

### **Sonderinformation Verfahrensdokumentation**

## Alle Steuerzahler

### Kein Sonderausgabenabzug für selbst getragene Krankheitskosten

Trägt ein privat krankenversicherter Steuerpflichtiger seine Krankheitskosten selbst, um dadurch die Voraussetzungen für eine Beitragsrückerstattung zu schaffen, können diese Kosten **nicht als Sonderausgaben** abgezogen werden. Dies hat der Bundesfinanzhof entschieden.

#### Sachverhalt

Privatversicherte Eheleute hatten Beiträge zur Erlangung des Basisversicherungsschutzes gezahlt. Um in den Genuss von Beitragsrückerstattungen zu kommen, hatten sie Krankheitskosten selbst getragen und nicht bei ihrer Krankenkasse geltend gemacht.

Zur Ermittlung der als Sonderausgaben abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge kürzte der Ehemann die gezahlten Beiträge um die erhaltenen Beitragsrückerstattungen, rechnete aber die selbst getragenen Krankheitskosten gegen, da er und seine Ehefrau insoweit wirtschaftlich belastet seien. Weder das Finanzamt noch das Finanzgericht folgten seiner Auffassung. Und auch in der Revision war er erfolglos.

Nach dem gesetzlichen Wortlaut muss es sich um „**Beiträge zu Krankenversicherungen**“ handeln. Daraus folgt, dass nur solche Ausgaben als Beiträge zu Krankenversicherungen anzusehen sind, die zumindest im Zusammenhang mit der **Erlangung des Versicherungsschutzes** stehen und damit – als Vorsorgeaufwendungen – letztlich der Vorsorge dienen. Daher hatte der Bundesfinanzhof bereits in 2016 entschieden, dass Zahlungen aufgrund **von Selbst- bzw. Eigenbeteiligungen** an entstehenden Kosten keine Beiträge zu einer Versicherung sind.

**Beachten Sie** | Die selbst getragenen Krankheitskosten waren im Streitfall auch **nicht als außergewöhnliche Belastung** abziehbar. Der Abzug scheiterte, weil die **zumutbare Eigenbelastung** (abhängig vom Gesamtbetrag der Einkünfte, Familienstand und der Anzahl der Kinder) nicht überschritten war. Somit konnte der Bundesfinanzhof ausdrücklich offenlassen, ob überhaupt eine **Zwangsläufigkeit der Aufwendungen** (= zwingende Voraussetzung) vorliegt, wenn der Steuerpflichtige auf die ihm zustehende Erstattung der Krankheitskosten verzichtet.

**Praxistipp** | Da der Abzug selbst getragener Kosten regelmäßig scheitern wird, sollte vorher durchgerechnet werden, ob sich eine Beitragsrückerstattung unter dem Strich überhaupt lohnt. Vereinfacht: Trägt ein Steuerpflichtiger mit einem unterstellten Steuersatz von 30 % Krankheitskosten in Höhe von 400 EUR selbst, um eine Beitragsrückerstattung von 500 EUR zu erhalten, ergibt sich unter dem Strich „ein Minus“ von 50 EUR. Denn dem finanziellen Vorteil von zunächst 100 EUR (500 EUR abzüglich 400 EUR) steht eine steuerliche Mehrbelastung von 150 EUR (30 % von 500 EUR) gegenüber.

**Quelle** | BFH-Urteil vom 29.11.2017, Az. X R 3/16, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 200580; BFH-Urteil vom 1.6.2016, Az. X R 43/14

### Familienheim: Auflassungsvormerkung reicht nicht für Erbschaftsteuerbefreiung

Der Wert eines **Familieneigenheims** ist erbschaftsteuerfrei, wenn der Ehegatte die Immobilie selbst bewohnt. Die Steuerfreiheit setzt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs zudem voraus,

dass der verstorbene Ehegatte **zivilrechtlicher Eigentümer oder Miteigentümer** des Familienheims war. Eine im Todeszeitpunkt bestehende Auflassungsvormerkung reicht nicht.

**Hintergrund:** Die vom Erblasser zuvor **selbst genutzte** Immobilie kann erbschaftsteuerfrei vererbt werden, wenn das Familienheim vom Ehegatten bzw. eingetragenen Lebenspartner **weitere 10 Jahre lang** bewohnt wird. Erben Kinder oder Enkel (verstorbener Kinder), ist darüber hinaus zu beachten, dass die Steuerbefreiung auf eine Wohnfläche von 200 qm begrenzt ist. Wird diese Grenze überschritten, dann unterliegt der übersteigende Teil der Erbschaftsteuer.

#### **Sachverhalt**

Die Ehefrau (EF) erwarb von einem Bauträgerunternehmen eine noch zu errichtende Eigentumswohnung und vier Tiefgaragenstellplätze. Anfang 2008 wurde zugunsten der EF eine Auflassungsvormerkung im Grundbuch eingetragen. Im Dezember 2008 zogen EF, ihr Ehemann (EM) und die beiden Töchter in die Wohnung ein. Der Kaufpreis war bis auf eine zunächst noch zurückbehaltene restliche Kaufpreisrate gezahlt. EF verstarb Mitte 2009. Zu diesem Zeitpunkt war sie nicht als Eigentümerin der Eigentumswohnung im Grundbuch eingetragen. Nach dem Testament sollte EM die Eigentumswohnung alleine erhalten. Anfang 2010 wurde EM als Eigentümer im Grundbuch eingetragen. Er nutzt die Wohnung seit dem Einzug ununterbrochen zu eigenen Wohnzwecken.

EM beantragte die Steuerbefreiung für Familienwohnheime, was das Finanzamt aber ablehnte. Denn EM habe nicht das Eigentum, sondern einen mit dem Verkehrswert anzusetzenden Anspruch auf Übereignung des Grundstücks erworben. Dieser Meinung folgten sowohl das Finanzgericht München als auch der Bundesfinanzhof.

Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass der Ehegatte **zivilrechtlicher Eigentümer oder Miteigentümer** des Familienheims war und der überlebende Ehegatte das zivilrechtliche Eigentum oder Miteigentum an dem Familienheim von Todes wegen erwirbt. Durch die Auflassungsvormerkung entsteht zwar ein **vormerkungsgestütztes Anwartschaftsrecht**. Dieses begründet aber kein zivilrechtliches Eigentum.

**Beachten Sie |** Die von Todes wegen erfolgende **Zuwendung eines dinglichen Wohnungsrechts** erfüllt ebenfalls nicht die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung. In dem vom Bundesfinanzhof in 2014 entschiedenen Streitfall wurde das Eigentum am Grundstück jeweils hälftig an die beiden Kinder übertragen und der Witwe unentgeltlich ein lebenslanges, dinglich gesichertes Wohnungs- und Mitbenutzungsrecht an der ehelichen Wohnung eingeräumt.

**Quelle |** BFH-Urteil vom 29.11.2017, Az. II R 14/16, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 200486; BFH-Urteil vom 3.6.2014, Az. II R 45/12

### **Widerspruch bei Übertrag des Betreuungsfreibetrags für Kinder: Betreuungsanteil von 10 % reicht aus**

Jeder Elternteil hat grundsätzlich Anspruch auf den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes (**BEA-Freibetrag**) **in Höhe von 1.320 EUR**. Sind die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung aber nicht erfüllt, kann der Elternteil, bei dem das minderjährige Kind gemeldet ist, beantragen, dass ihm der BEA-Freibetrag des ande-

ren Elternteils übertragen wird. Zu den Voraussetzungen hat der Bundesfinanzhof nun Stellung genommen.

#### Sachverhalt

Die getrennt lebenden Eltern hatten vereinbart, dass sich die Kinder von Freitag 15 Uhr bis Sonntag um 19 Uhr und die Hälfte der Ferien bei ihrem Vater aufhalten. Das waren rund 86 Tage und knapp 25 % der Tage eines Kalenderjahrs. Die Mutter beantragte die Übertragung des BEA-Freibetrags. Der Vater berief sich indes auf die gesetzliche Regelung, wonach der Übertragung widersprochen werden kann, wenn der Elternteil, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, Kinderbetreuungskosten trägt oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut. Die Mutter meinte, 86 Tage p. a. seien zu wenig, was das Finanzgericht und der Bundesfinanzhof aber anders sahen.

Der Bundesfinanzhof stellte aus Vereinfachungsgründen heraus: **Bei einem zeitlichen Betreuungsanteil von jährlich durchschnittlich 10 %** ist das Kriterium in einem „nicht unwesentlichen Umfang“ grundsätzlich erfüllt. Weitere Indizien können in diesem Fall regelmäßig vernachlässigt werden. Anders als im Schrifttum vorgeschlagen, ist insoweit **nicht erst ab einem Betreuungsanteil von ca. 25 %** oder einer Betreuung an durchschnittlich zwei von sieben Tagen in der Woche von einer Betreuung in einem nicht unwesentlichen Umfang auszugehen. Denn der Gesetzgeber fordert nur, dass der Betreuungsumfang **nicht unwesentlich** ist.

**Beachten Sie** | Eine **besondere Form für den Widerspruch** ist nicht gesetzlich festgelegt. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs reicht es für einen wirksamen Widerspruch zumindest aus, wenn der Steuerpflichtige der Übertragung seines BEA-Freibetrags im Zuge eines **Einspruchs gegen seinen Einkommensteuerbescheid** widerspricht.

**Quelle** | BFH-Urteil vom 8.11.2017, Az. III R 2/16, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 200032

## Klarstellungen zu Kinderbetreuungskosten

Unter gewissen Voraussetzungen sind Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben absetzbar. Begünstigt sind 2/3 der Aufwendungen (maximal 4.000 EUR pro Kind). Das Finanzministerium Schleswig-Holstein hat nun klargestellt, dass auch Aufwendungen für die **Unterbringung in einem Internat** abziehbar sind. Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie sportliche und andere Freizeitbetätigungen sind hingegen nicht berücksichtigungsfähig. Ggf. ist **eine Aufteilung der Aufwendungen** vorzunehmen.

**Beachten Sie** | Damit ein steuermindernder Sonderausgabenabzug bei der Einkommensteueranveranlagung gelingt, darf das Kind **das 14. Lebensjahr** noch nicht vollendet haben (ohne Altersbeschränkung, wenn eine Behinderung – außerstande, sich selbst zu unterhalten – vor dem 25. bzw. 27. Lebensjahr eingetreten ist).

**Quelle** | Finanzministerium Schleswig-Holstein vom 21.12.2017, Az. VI 303-S 2221-356, Kurzinfo ESt 25/2017

## Vermieter

## Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke aktualisiert

Wird beim Kauf einer Mietimmobilie ein **Gesamtkaufpreis** festgelegt, ist zu beachten, dass der Kaufpreis nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen ist. Denn abschreibungsfähig ist **nur das Gebäude**. Jüngst hat die Finanzverwaltung ihre **Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück** aktualisiert (Stand März 2018; abrufbar unter [www.iww.de/s592](http://www.iww.de/s592)). Hiermit kann u. a. die Bemessungsgrundlage für Gebäudeabschreibungen ermittelt sowie die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung geprüft werden.

**Beachten Sie** | Inwieweit durch dieses typisierte Verfahren überhöhte (nicht abschreibungsfähige) Werte für den Grund und Boden ermittelt werden, hängt sicherlich vom Einzelfall ab. In der Praxis ist eine **eindeutige Aufteilung im Kaufvertrag** ratsam, wobei die angewandten Beurteilungsmaßstäbe dokumentiert werden sollten.

**Quelle** | BMF vom 28.3.2018: Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung); Arbeitshilfe und Anleitung mit Stand vom März 2018

## Freiberufler und Gewerbetreibende

### Größenklassen als Anhaltspunkt für die Häufigkeit einer Betriebsprüfung

Nach Verwaltungsmeinung sind größere Unternehmen prüfungswürdiger als kleinere. Also kommt es für die Wahrscheinlichkeit einer Betriebsprüfung nicht zuletzt darauf an, ob ein Unternehmen **als Kleinst-, Klein-, Mittel- oder Großbetrieb** eingestuft wird. Die neuen Abgrenzungsmerkmale, die ab dem 1.1.2019 gelten, hat das Bundesfinanzministerium nun veröffentlicht.

Die Einordnung in Größenklassen erfolgt nach der **Betriebsart** (z. B. Handelsbetriebe und Fertigungsbetriebe), **dem Umsatz und dem steuerlichen Gewinn**. Alle drei Jahre werden neue Abgrenzungsmerkmale festgelegt, sodass die ab 1.1.2019 geltenden Umsatz- und Gewinngrößen für den **Prüfungsturnus 2019 bis 2021** maßgebend sind.

Für Handelsbetriebe gilt z. B. die nachfolgende Klassifizierung. Dabei reicht es aus, dass **eine der beiden Grenzen** überschritten wird. Zum besseren Vergleich sind auch die Umsatz- und Gewinngrößen ab 1.1.2016 (Prüfungsturnus 2016 bis 2018) aufgeführt:

<b>Klassifizierung für Handelsbetriebe</b>		
<b>Größenklasse</b>	<b>Umsatz (in EUR)</b>	<b>Gewinn (in EUR)</b>
<b>Großbetrieb</b>		
ab 1.1.2016	8.000.000	310.000
ab 1.1.2019	8.600.000	335.000
<b>Mittelbetrieb</b>		
ab 1.1.2016	1.000.000	62.000
ab 1.1.2019	1.100.000	68.000
<b>Kleinbetrieb</b>		
ab 1.1.2016	190.000	40.000
ab 1.1.2019	210.000	44.000

**Quelle** | BMF-Schreiben vom 13.4.2018, Az. IV A 4 - S 1450/17/10001, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 200762

## Personengesellschaften und deren Gesellschafter

### Erschütterung des Anscheinsbeweises für private Pkw-Nutzung

Befindet sich ein Pkw im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, spricht der **Anscheinsbeweis** dafür, dass der Pkw auch privat genutzt wird. Dieser Anscheinsbeweis kann jedoch durch **weitere Fahrzeuge im Privatvermögen** der Gesellschafter erschüttert werden, so das Finanzgericht Münster in einer aktuellen Entscheidung.

#### Sachverhalt

Eine GmbH & Co. KG hielt im Betriebsvermögen einen BMW X3, den verschiedene Arbeitnehmer für Technikereinsätze, Botengänge, Auslieferungen und als Ersatzfahrzeug nutzten. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. An der Gesellschaft waren drei Kommanditisten (ein Vater und zwei Söhne) beteiligt. Das Finanzamt setzte für den BMW X3 einen Privatnutzungsanteil an, den es nach der Ein-Prozent-Regelung berechnete. Hiergegen wandte sich die Klägerin mit der Begründung, dass allen Gesellschaftern ausreichend Fahrzeuge zur Verfügung gestanden hätten, die dem Betriebsfahrzeug in Status und Gebrauchswert zumindest vergleichbar seien. Das Finanzgericht Münster gab der Klage vollumfänglich statt.

Zwar entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein betriebliches Kraftfahrzeug, das zum privaten Gebrauch geeignet ist und zur Verfügung steht, auch privat genutzt wird. Insoweit besteht **ein Anscheinsbeweis**, der ausnahmsweise erschüttert werden kann. Der Steuerpflichtige muss zwar nicht beweisen, dass keine private Nutzung stattgefunden hat. Allerdings ist es erforderlich, dass vom Steuerpflichtigen ein Sachverhalt dargelegt – und im Zweifelsfall nachgewiesen – wird, **der es ernstlich möglich erscheinen lässt**, dass sich die Sache anders als nach den allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen abgespielt hat.

Im Streitfall war das Finanzgericht davon überzeugt, dass der BMW X3 tatsächlich nicht privat genutzt worden ist, da den Kommanditisten im Streitzeitraum **in Status und Gebrauchswert zumindest vergleichbare Fahrzeuge** zur Verfügung gestanden haben.

#### Andere Rechtslage bei Arbeitnehmern

Bei Arbeitnehmern verhält sich die Rechtslage anders. Hier führt die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens für die Privatnutzung zu einem lohnsteuerlichen Vorteil – und zwar **unabhängig davon, ob und in welchem Umfang** der Arbeitnehmer den betrieblichen Pkw tatsächlich privat nutzt. Ob der Arbeitnehmer den Anscheinsbeweis zu entkräften vermag, ist für die Besteuerung des Nutzungsvorteils unerheblich.

Hat der Arbeitgeber allerdings **ein Nutzungsverbot ausgesprochen**, liegt kein geldwerter Vorteil vor. Das Nutzungsverbot muss durch entsprechende Unterlagen (z. B. eine arbeitsvertragliche oder andere arbeits- oder dienstrechtliche Rechtsgrundlage) **nachgewiesen** werden.

Nach einem aktuellen Schreiben des Bundesfinanzministeriums steht dem Nutzungsverbot ein ausdrücklich mit Wirkung **für die Zukunft erklärter schriftlicher Verzicht des Arbeitnehmers** auf die Privatnutzung gleich, wenn aus außersteuerlichen Gründen ein Nutzungsverbot des Arbeitgebers nicht in Betracht kommt und der Nutzungsverzicht dokumentiert wird. Die Nutzungsverzichtserklärung ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren.

**Quelle** | FG Münster, Urteil vom 21.3.2018, Az. 7 K 388/17 G,U,F, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 201045; BMF-Schreiben vom 4.4.2018, Az. IV C 5 - S 2334/18/10001, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 200584

# Umsatzsteuerzahler

## Zur Zurechnung von Verkäufen über eBay

Nach einer Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg sind Umsätze aus Verkäufen über die Internet-Auktions-Plattform eBay der Person zuzurechnen, **unter deren Nutzernamen** die Verkäufe ausgeführt worden sind. Diese Person ist der **umsatzsteuerliche Unternehmer**, der die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen muss.

Findet die Internetauktion ausschließlich unter Verwendung des Nutzernamens statt, wird dem Meistbietenden Folgendes suggeriert: Die Person, die das Verkaufsangebot unterbreitet, ist die gleiche Person, die sich den anonymen Nutzernamen hat zuweisen lassen. Nur diese Person kann **bei Leistungsstörungen** zivilrechtlich auf Vertragserfüllung in Anspruch genommen werden und ist folglich auch der Unternehmer.

### Anmerkungen

Ob die Umsätze eines „privaten“ eBay-Verkäufers der Umsatzsteuer unterliegen, ist mitunter schwierig zu beurteilen und hängt von dem Gesamtbild der Verhältnisse ab.

**Unternehmer ist**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede **nachhaltige Tätigkeit** zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht fehlt, Gewinn zu erzielen. Bei der Beurteilung sind u. a. zu berücksichtigen: Die Dauer und die Intensität des Tätigwerdens, die Höhe der Entgelte, die Beteiligung am Markt und die Zahl der ausgeführten Umsätze. Dass bereits beim Einkauf eine **Wiederverkaufsabsicht** bestanden hat, ist kein für die Nachhaltigkeit allein entscheidendes Merkmal.

**Praxistipp** | Wenn der Umsatz im laufenden Jahr voraussichtlich maximal 50.000 EUR beträgt und im Vorjahr nicht mehr als 17.500 EUR betragen hat, wird keine Umsatzsteuer erhoben. Diese Kleinunternehmerregelung ist aber nicht zwingend. Man kann hierauf per Antrag verzichten, um wie ein „normaler“ Unternehmer behandelt zu werden.

**Quelle** | FG Baden-Württemberg, Urteil vom 26.10.2017, Az. 1 K 2431/17, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 200582

## Gleichbehandlung von Pharmarabatten

Gewähren Pharmaunternehmen **Rabatte** nach § 1 des Gesetzes über Rabatte für Arzneimittel, **mindert dies ihre Umsatzsteuerschuld**. Im Streitfall nahm das Finanzamt eine Entgeltminderung nur bei der Rabattgewährung an die gesetzlichen Krankenkassen vor, nicht aber bei Rabatten an die Unternehmen der privaten Krankenversicherung und an Beihilfeträger. **Diese Ungleichbehandlung** hatte der Bundesfinanzhof bezweifelt und beim Europäischen Gerichtshof nachgefragt. Auf der Grundlage dieses Urteils entschied der Bundesfinanzhof jetzt, dass eine Differenzierung unzulässig ist (BFH-Urteil vom 8.2.2018, Az. V R 42/15, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 200265). |

## Arbeitgeber

### Firmenwagen: Einzelbewertung bei gelegentlichen Fahrten zur Arbeit wird Pflicht

Das Bundesfinanzministerium hat zahlreiche Schreiben zur **lohnsteuerlichen Behandlung der Firmenwagenüberlassung an Arbeitnehmer** zusammengefasst und an die aktuelle Rechtslage angepasst. Interessant ist vor allem die neue Sichtweise zur **Einzelbewertung** bei gelegentlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

Wird der Dienstwagen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt, ist der **geldwerte Vorteil** mit monatlich 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer zu berechnen. Nutzt der Arbeitnehmer den Pkw aber monatlich **an weniger als 15 Tagen** für diese Fahrten, dann kann er die Einzelbewertung wählen. Er braucht dann pro Fahrt nur 0,002 % des Listenpreises pro Entfernungskilometer zu versteuern.

**Praxistipp** | Die Einzelbewertung ist dann vorteilhaft, wenn der Pkw für diese Fahrten an weniger als 180 Tagen im Jahr genutzt wird. Die 0,03 %-Regelung geht nämlich von der Annahme aus, dass der Angestellte seine Arbeitsstätte an 15 Tagen im Monat bzw. an 180 Tagen im Kalenderjahr aufsucht.

Bisher war der Arbeitgeber nicht zur Einzelbewertung verpflichtet. Nach der neuen Verwaltungsanweisung **besteht eine Pflicht**, wenn der Arbeitnehmer eine Einzelbewertung verlangt und sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt. Verpflichtend ist die Neuregelung **erst ab dem 1.1.2019**. Vorher können Arbeitgeber noch nach den alten Spielregeln verfahren.

Die Einzelbewertung setzt eine **kalendermonatliche schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers** voraus, an welchen Tagen (Datumsangabe) er den Pkw für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat. Auch bei mehreren Fahrten ist arbeitstäglich nur eine Fahrt zu berücksichtigen.

Die Erklärungen des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber als **Belege zum Lohnkonto** aufzubewahren. Es wird dabei nicht beanstandet, wenn für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zugrunde gelegt wird.

**Beachten Sie** | Der Arbeitgeber muss eine jahresbezogene Begrenzung **auf 180 Fahrten** vornehmen. Somit ist eine monatliche Begrenzung auf 15 Fahrten ausgeschlossen.

**Praxistipp** | Führt der Arbeitgeber keine Einzelbewertung durch, kann die Korrektur des Arbeitslohns über die Einkommensteuererklärung erfolgen.

**Quelle** | BMF-Schreiben vom 4.4.2018, Az. IV C 5 - S 2334/18/10001, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 200584

### 44 EUR-Freigrenze bei vergünstigter Fitnessstudio-Nutzung

Der geldwerte Vorteil aus der **vergünstigten Nutzung von Fitness-Studios** fließt Arbeitnehmern **monatlich** zu, wenn sie keinen über die Dauer eines Monats hinausgehenden, unent-



ziehbaren Nutzungsanspruch haben. Somit ist, so das Finanzgericht Niedersachsen, die **monatliche Freigrenze von 44 EUR** anwendbar.

#### Sachverhalt

Ein Arbeitgeber hatte eine Firmenfitness-Mitgliedschaftsvereinbarung mit einer Firma geschlossen, die über 1.300 Anlagen der ihrem Verbund angeschlossenen Partnereinrichtungen anbietet. Das Programm sieht vor, dass Unternehmen Nutzungslizenzen zu einem ermäßigten Preis erwerben und den Beschäftigten die Trainingsmöglichkeit bei den Partnern einräumen. Die Vertragslaufzeit galt für 12 Monate und verlängerte sich ohne fristgerechte Kündigung.

Das Finanzamt war der Meinung, dass die monatliche 44 EUR-Freigrenze für Sachbezüge überschritten sei, weil den Arbeitnehmern der geldwerte Vorteil im Zeitpunkt der Überlassung der Teilnahmeberechtigung für den gesamten Zeitraum eines Jahres zufließe. Doch das sah das Finanzgericht Niedersachsen anders.

Die **monatliche Freigrenze** wurde im Streitfall nach Anrechnung der von den Arbeitnehmern gezahlten Entgelte nicht überschritten. Entgegen der Auffassung des Finanzamts fließt den Beschäftigten der geldwerte Vorteil **nicht für den Zeitraum eines Jahres**, sondern vielmehr während der Dauer ihrer Teilnahme fortlaufend monatlich zu.

In seiner Urteilsbegründung grenzte das Finanzgericht seine Entscheidung insbesondere von einem Urteil des Bundesfinanzhofs aus 2012 ab. Dieser hatte entschieden: Räumt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern durch Vereinbarung mit einem Verkehrsbetrieb das Recht zum Erwerb einer vergünstigten **Jahresnetzkarte (Job-Ticket)** ein, fließt der Vorteil den Arbeitnehmern bereits in dem Zeitpunkt zu, **in dem sie die Jahresnetzkarten erwerben**.

**Praxistipp** | Bei der monatlichen Überlassung einer Monatsmarke oder einer monatlichen Fahrberechtigung für ein Job-Ticket, das für einen längeren Zeitraum gilt, ist die Freigrenze demgegenüber anwendbar. Dies ergibt sich aus den Lohnsteuerrichtlinien.

Im Gegensatz zum vergünstigten Erwerb einer Jahresfahrkarte erlangen die Beschäftigten durch die **Aushändigung des Mitgliedsausweises** keinen unentziehbaren Anspruch, sondern nur das (entziehbare) Recht zur Nutzung der Einrichtungen für die Dauer der aktivierten Karte. Im Streitfall konnten die Arbeitnehmer **den Wert des Nutzungsrechts** nicht im Zeitpunkt der Einräumung in vollem Umfang, sondern **nur monatlich realisieren**, sodass von einem fortlaufenden, monatlichen Zufluss auszugehen ist.

**Beachten Sie** | Ob die Verwaltung gegen das arbeitnehmerfreundliche Urteil **Revision** einlegen wird, bleibt vorerst abzuwarten.

**Quelle** | FG Niedersachsen, Urteil vom 13.3.2018, Az. 14 K 204/16, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 200749; BFH-Urteil vom 14.11.2012, Az. VI R 56/11; R 8.1 Abs. 3 S. 5 LStR

## Arbeitnehmer

### Außerhäusliches Arbeitszimmer im Miteigentum als Steuerfalle

Aufwendungen für ein **außerhäusliches Arbeitszimmer** unterliegen grundsätzlich keinen Abzugsbeschränkungen. Aber: Erwerben Eheleute eine Immobilie **im hälftigen Miteigentum** und nutzt ein Ehegatte allein eine Wohnung zu beruflichen Zwecken, kann er Abschreibungen und

Schuldzinsen nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil steuerlich geltend machen. Dies gilt zumindest dann, wenn die Darlehen zum Wohnungserwerb **gemeinsam aufgenommen** wurden und Zins und Tilgung von **einem gemeinsamen Konto** beglichen werden. So lautet eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs.

## Hintergrund

Aufwendungen für ein **häusliches** Arbeitszimmer sind in vollem Umfang abzugsfähig, wenn es den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit darstellt. Sofern für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, können die Aufwendungen zumindest bis zu 1.250 EUR steuermindernd abgesetzt werden; anderenfalls scheidet ein Kostenabzug aus.

Liegt jedoch ein **außerhäusliches** Arbeitszimmer oder eine (häusliche) Betriebsstätte vor, sind die Kosten in voller Höhe abzugsfähig. Die Abgrenzung ist oft schwierig und beschäftigt häufig die Gerichte. Nicht als häusliches Arbeitszimmer gelten grundsätzlich zusätzlich angemietete Räume sowie typische Betriebsräume, Lagerräume und Ausstellungsräume.

### Sachverhalt

Im Streitfall hatten Eheleute eine Eigentumswohnung in einem Mehrfamilienhaus gekauft. Im selben Haus, jedoch auf einer anderen Etage und räumlich nicht mit der selbst genutzten Wohnung verbunden, erwarben sie eine weitere (kleinere) jeweils im hälftigen Miteigentum der Ehegatten stehende Wohnung, die von der Ehefrau ausschließlich beruflich genutzt wurde. Die Darlehen zum Erwerb dieser Wohnung nahmen die Eheleute gemeinsam auf; die Zinsen und die Tilgung sowie die laufenden Kosten beglichen sie von einem gemeinsamen Konto.

Obwohl es sich um ein außerhäusliches Arbeitszimmer handelte, ließ das Finanzamt nur die nutzungsorientierten Kosten (Strom, Wasser, Heizung) in voller Höhe zum Abzug als Werbungskosten zu. Die grundstücksorientierten Kosten (z. B. Gebäudeabschreibung und Schuldzinsen) erkannte es dagegen nur zu 50 % an, weil das dem Miteigentumsanteil der Ehefrau entsprach. In der Revision bestätigte der Bundesfinanzhof diese Sichtweise.

## Entscheidung

Gemeinschaftlich getragene Aufwendungen für eine Immobilie, die **einem** Ehegatten gehört und die dieser zur Erzielung von Einnahmen nutzt, sind beim Eigentümerehegatten in vollem Umfang Werbungskosten.

Sind Eheleute **jedoch Miteigentümer eines Grundstücks** und erwerben sie – wie im Streitfall – eine Eigentumswohnung zu Miteigentum, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass jeder von ihnen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten **entsprechend seinem Miteigentumsanteil** getragen hat – und zwar unabhängig davon, wie viel er tatsächlich aus eigenen Mitteln dazu beigetragen hat.

Demgemäß sind auch die gemeinsam getragenen laufenden Aufwendungen für eine solche Wohnung, **soweit sie grundstücksorientiert sind** (z. B. Schuldzinsen auf den Anschaffungskredit, Grundsteuern, allgemeine Reparaturkosten, Versicherungsprämien und ähnliche Kosten), nur entsprechend den Miteigentumsanteilen als Werbungskosten abziehbar.

**Beachten Sie** | Etwas anderes gilt, wenn ein Ehegatte **sich an den Anschaffungskosten** für das Miteigentum **des anderen Ehegatten beteiligt**, um die Wohnung teilweise zu beruflichen

Zwecken nutzen zu können. Davon kann auszugehen sein, wenn nur ein Ehegatte Einkünfte erzielt oder erheblich höhere als der Ehepartner und er sich deshalb mit einem deutlich höheren Beitrag an den Anschaffungskosten beteiligt als der andere. In diesem Fall ist dieser Beitrag, soweit er die anteiligen Anschaffungskosten des beruflich oder betrieblich genutzten Raums deckt, von dem nutzenden Ehepartner **als in seinem beruflichen Interesse** aufgewendet anzusehen mit der Folge, dass er für die Zeit der Nutzung **zu Abschreibungen** berechtigt ist.

Im Streitfall hat die Ehefrau die Abschreibungen für die Arbeitswohnung nur in Höhe ihres Miteigentumsanteils und die Schuldzinsen sowie die übrigen grundstücksbezogenen Aufwendungen nur zur Hälfte getragen. Zins und Tilgung der gemeinschaftlich aufgenommenen Darlehen wurden aus gemeinsamen Mitteln der Eheleute („aus einem Topf“) bestritten. Somit ist davon auszugehen, dass der Ehemann die auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Kosten aus eigenem Interesse aufgewandt hat.

**Quelle** | BFH-Urteil vom 6.12.2017, Az. VI R 41/15, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 200488

## Abschließende Hinweise

### Verzugszinsen

Für die Berechnung der Verzugszinsen ist seit dem 1.1.2002 der Basiszinssatz nach § 247 BGB anzuwenden. Die Höhe wird jeweils zum 1.1. und 1.7. eines Jahres neu bestimmt.

Der **Basiszinssatz** für die Zeit vom 1.1.2018 bis zum 30.6.2018 beträgt **-0,88 Prozent**.

Damit ergeben sich folgende Verzugszinsen:

- für **Verbraucher** (§ 288 Abs. 1 BGB): **4,12 Prozent**
- für den **unternehmerischen Geschäftsverkehr** (§ 288 Abs. 2 BGB): **8,12 Prozent\***

\* für Schuldverhältnisse, die vor dem 29.7.2014 entstanden sind: 7,12 Prozent.

Die für die Berechnung der Verzugszinsen anzuwendenden Basiszinssätze betragen in der Vergangenheit:

<b>Berechnung der Verzugszinsen</b>	
<b>Zeitraum</b>	<b>Zins</b>
vom 1.7.2017 bis 31.12.2017	-0,88 Prozent
vom 1.1.2017 bis 30.6.2017	-0,88 Prozent
vom 1.7.2016 bis 31.12.2016	-0,88 Prozent
vom 1.1.2016 bis 30.6.2016	-0,83 Prozent
vom 1.7.2015 bis 31.12.2015	-0,83 Prozent
vom 1.1.2015 bis 30.6.2015	-0,83 Prozent
vom 1.7.2014 bis 31.12.2014	-0,73 Prozent
vom 1.1.2014 bis 30.6.2014	-0,63 Prozent
vom 1.7.2013 bis 31.12.2013	-0,38 Prozent
vom 1.1.2013 bis 30.6.2013	-0,13 Prozent
vom 1.7.2012 bis 31.12.2012	0,12 Prozent
vom 1.1.2012 bis 30.6.2012	0,12 Prozent

## **Steuern und Beiträge Sozialversicherung: Fälligkeitstermine in 06/2018**

Im Monat Juni 2018 sollten Sie insbesondere folgende Fälligkeitstermine beachten:

### **Steuertermine (Fälligkeit):**

- **Umsatzsteuer** (Monatszahler): 11.6.2018
- **Lohnsteuer** (Monatszahler): 11.6.2018
- **Einkommensteuer** (vierteljährlich): 11.6.2018
- **Kirchensteuer** (vierteljährlich): 11.6.2018
- **Körperschaftsteuer** (vierteljährlich): 11.6.2018

Bei einer **Scheckzahlung** muss der Scheck dem Finanzamt spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstermin vorliegen.

**Beachten Sie |** Die für alle Steuern geltende dreitägige Zahlungsschonfrist bei einer verspäteten Zahlung durch Überweisung endet **am 14.6.2018**. Es wird an dieser Stelle nochmals darauf hingewiesen, dass diese Zahlungsschonfrist ausdrücklich nicht für Zahlung per Scheck gilt.

### **Beiträge Sozialversicherung (Fälligkeit):**

Sozialversicherungsbeiträge sind spätestens am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig, für den **Beitragsmonat Juni 2018 am 27.6.2018**.

### **Haftungsausschluss**

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

## **Sonderinformation Verfahrensdokumentation**

### **Eine Verfahrensdokumentation ist keine Kür, sondern Pflicht!**

1. Vorbemerkungen
2. Mitarbeiter in die Erstellung einbeziehen
3. Wesentliche Bestandteile einer Verfahrensdokumentation
4. Internes Kontrollsystem
5. Zeitrahmen der Einführung einer Verfahrensdokumentation
6. Eine schriftliche Verfahrensdokumentation fehlt – was tun?
7. Fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation
8. Rückwirkende Erstellung und Versionierung
9. Die Verfahrensdokumentation muss wahr sein
10. Muster-Verfahrensdokumentation

## Für Unternehmer

### Eine Verfahrensdokumentation ist keine Kür, sondern Pflicht!

Wollen Unternehmen in Betriebsprüfungen keine Hinzuschätzungen riskieren, müssen sie eine **Verfahrensdokumentation vorlegen** können, die grundsätzlich aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwender-, einer technischen System- und einer Betriebsdokumentation besteht. Die Sonderausgabe zeigt, welche Informationen enthalten sein müssen und was wie dokumentiert werden muss.

#### 1. Vorbemerkungen

Dass eine Verfahrensdokumentation erforderlich ist, ergibt sich aus den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (kurz: **GoBD**)“. Dieses Schreiben des Bundesfinanzministeriums (14.11.2014, BStBl I 2014, S. 1450) ist **bereits seit Anfang 2015 in Kraft**.

Nach Rn. 151 der GoBD muss für **jedes Datenverarbeitungssystem** (DV-System) eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden sein, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind.

**Praxishinweis** | Die Finanzämter fragen oft schon bei Versendung der Prüfungsanordnung, spätestens aber bei Beginn der Betriebsprüfung nach einer Verfahrensdokumentation. Aber: Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann. Das ist in den GoBD in der Rn. 155 ausdrücklich festgehalten. Dennoch sollte umgehend eine Verfahrensdokumentation erstellt werden, soweit dies noch nicht erfolgt ist. Denn kommt es neben formellen auch zu materiellen Beanstandungen, dürfte eine fehlende Verfahrensdokumentation „schätzungserhöhend“ wirken.

#### 2. Mitarbeiter in die Erstellung einbeziehen

In jedem Betrieb gibt es Organisations- und Arbeitsanweisungen. In vielen kleinen und mittleren Betrieben (KMU) sind sie aber **nur mündlich erteilt** oder es gibt nur für bestimmte Arbeitsbereiche schriftliche Anweisungen. Häufig haben sich Mitarbeiter selbst Arbeitsorganisationen geschaffen.

Daher empfiehlt es sich immer, **Mitarbeiter in die Überlegungen einzubeziehen**. Sie sind es, die das „Erfahrungswissen“ in ihren Köpfen gespeichert haben. Das vorhandene Wissen ist zur Erstellung einer wirklichkeitsnahen Verfahrensdokumentation unbedingt notwendig.

Richtig umgesetzt stellt das Verlangen der Finanzverwaltung, eine Verfahrensdokumentation vorzulegen, für alle KMU **eine große Chance dar**. Können doch durch Prozessbeschreibungen Abläufe vereinheitlicht und vereinfacht, Strukturen und Zuständigkeiten durchdacht und schließlich schriftlich festgehalten werden.

**Beachten Sie** | Die Erfahrung zeigt: KMU erreichen hierdurch deutliche **Einsparungen** in vielen Bereichen.

Eine Verfahrensdokumentation muss auch „**gelebt**“ werden. Abweichungen zwischen der Beschreibung und den tatsächlichen Abläufen können nicht nur bei einer steuerlichen Betriebsprüfung zu erheblichen Nachteilen führen. Vereinzelt werden auch **Opportunitätsüberlegungen** angestellt, in denen die Wahrscheinlichkeit und mögliche Höhe einer Zuschätzung mit den Kosten zur Erstellung einer Verfahrensdokumentation verglichen werden.

Derartige **Spekulationen sind gefährlich**, da Steuernachforderungen und Zinsen darauf sowie mögliche strafrechtliche Konsequenzen existenzgefährdend sein können.

### 3. Wesentliche Bestandteile einer Verfahrensdokumentation

Trotz der in den GoBD enthaltenen Anforderungen an eine Verfahrensdokumentation gibt es noch **genügend Raum für Interpretationen**. Die Zielsetzung der Finanzverwaltung scheint klar: Jeder Unternehmer soll **seine** Verfahrensdokumentation erstellen. Ob sie als geeignet anerkannt wird, entscheidet der jeweilige Betriebsprüfer. „Sicherheit“ wird wohl erst dann vorliegen, wenn sich die Finanzgerichte mit der Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation beschäftigt haben.

#### Anforderungen nach den GoBD

**GoBD Rn. 152:** Die Verfahrensdokumentation **beschreibt** den organisatorisch und technisch gewollten Prozess, z. B. bei elektronischen Dokumenten von der Entstehung der Informationen über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion.

**GoBD Rn. 153:** Die Verfahrensdokumentation **besteht** in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation.

Belege, Unterlagen und Dokumente in Papierform sind in der Verfahrensdokumentation wie elektronische Dateien zu berücksichtigen. Der Verzicht auf einen Papierbeleg darf die Möglichkeit der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigen (**GoBD Rn. 141**).

Daraus lassen sich die wesentlichen Inhalte einer Verfahrensdokumentation bestimmen:

#### Allgemeine Beschreibung der

- Organisation des Unternehmens,
- Mitarbeiter-Verantwortlichkeiten (z. B. für bestimmte Aufgaben),
- Mitarbeiter-Tätigkeiten (z. B. für bestimmte Aufgaben),
- Tätigkeitsbereiche.

**Anwenderdokumentation** (z. B. die Bedienungsanleitung für sachgerechte Nutzung der eingesetzten EDV- bzw. IT-Systeme).

Bei der **technischen Dokumentation** geht es um die Beschreibung der EDV-Umgebung. Zu beantworten sind u. a. folgende Fragen:

- Welche Software wird genutzt?
- Welche Hardware, Netzwerke, ASP- oder Cloud-Anwendungen sind im Einsatz?
- Welche Daten-Strukturen bestehen?
- Wie arbeiten die einzelnen EDV-Bereiche (z. B. Schnittstellen für Datenübertragungen) zusammen?
- Wie sind Datenschutz und Datensicherung organisiert?

Bei der Erstellung der **Betriebsdokumentation** geht es um die Beschreibung der Belegorganisation sowie der Einhaltung der Vorgaben der Software-Programme.

Gerade bei KMU überschneiden sich die Bereiche. Da jeder Beleg Auswirkungen auf die Inhalte eines oder mehrerer DV-Systeme haben kann, also Bestandteil eines Vorsystems sein kann, müssen **auch die Abläufe der Vor- und Nebensysteme** beschrieben werden. Die Darstellung muss Struktur, Aufbau und Ergebnisse aller EDV-Verfahren vollständig und schlüssig umfassen.

Als DV-System im Sinne der GoBD gelten insbesondere **das Hauptbuchführungssystem und die Vor- und Nebensysteme**, z. B. Anlagenbuchführung, Lohn- und Gehaltsabrechnung, Kassensysteme, Zahlungsverkehrssystem, Geldspielgeräte sowie die Behandlung und Bearbeitung von Eingangsrechnungen und Ausgangsrechnungen.

Falls vorhanden, gehören auch Systeme wie Taxameter, elektronische Waagen, Materialwirtschaft, Zeiterfassung, Archivsystem und Dokumentenmanagementsystem zu den DV-Systemen.

**Beachten Sie** | Soweit **Schnittstellen** zwischen den DV-Systemen bestehen, sind diese zu beschreiben.

#### 4. Internes Kontrollsystem

Für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen müssen Steuerpflichtige **Kontrollen einrichten, ausüben und protokollieren** (z. B. Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen).

Die **konkrete Ausgestaltung** des Kontrollsystems ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit, der Organisationsstruktur sowie des DV-Systems.

**Merke** | Die Beschreibung des für jeden Unternehmer unverzichtbaren internen Kontrollsystems (IKS) ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation (vgl. Rn. 102 der GoBD).

Ein funktionierendes IKS kann auch bei **Fehlerberichtigungen des Steuerpflichtigen** von enormer Bedeutung sein. Hier stellt sich nämlich oft die Frage, ob eine „einfache“ Berichtigung nach § 153 der Abgabenordnung (AO) genügt oder ob eine Selbstanzeige nach § 371 AO erforderlich ist.

Hierzu heißt es in Rn. 2.6 des Anwendungserlasses zu § 153 AO: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies **ggf. ein Indiz** darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“  
**Ein IKS ist also unverzichtbar.**

#### 5. Zeitrahmen der Einführung einer Verfahrensdokumentation

**Seit dem Inkrafttreten der GoBD, das ist der 1.1.2015**, muss eine Verfahrensdokumentation vorliegen. Falsch sind vor allem im Internet verbreitete Hinweise auf Schonfristen bezüglich eines späteren Inkrafttretens.



Bei Betriebsprüfungen wird offenbar vereinzelt die Ansicht vertreten, die Verpflichtung zur Vorlage einer Verfahrensdokumentation bestehe **schon seit Inkrafttreten der GoBS** (Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme vom 7.11.1995 [BStBl I 2015, S. 738], in Kraft getreten am 14.12.1995).

Aus einer Nichtvorlage der Verfahrensdokumentation **für die Zeit vor dem 1.1.2015** für den jeweiligen Unternehmer nachteilige Folgen anzunehmen, dürfte nach der hier vertretenen Auffassung eine unzulässige rückwirkende Verschärfung darstellen. Denn der im Übrigen **nur die Finanzverwaltung bindende Hinweis** in der Rn. 155 der GoBD (vgl. hierzu die Ausführungen unter 1.) ist erst am 1.1.2015 in Kraft getreten.

Daran ändert es auch nichts, dass der Begriff „Verfahrensdokumentation“ in den GoBS vom 7.11.1995 mehrfach genannt wurde. Denn weder die Finanzverwaltung noch die Unternehmer und deren Berater konnten genau beurteilen, was hierunter zu verstehen ist. Noch viel weniger mussten Unternehmer **mit derart einschneidenden Folgen rechnen**. Im Übrigen ist selbst bei der Rechtslage seit dem 1.1.2015 derzeit nicht gewiss, was die Finanzverwaltung unter „**unge-nügender** Verfahrensdokumentation“ im Einzelfall versteht.

Besonderes Augenmerk erlangt die Verfahrensdokumentation auch vor der ab 1.1.2018 möglichen **Kassen-Nachscha**.

**Hintergrund:** Die Kassen-Nachscha ist ein eigenständiges Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte, u. a. im Zusammenhang mit der **ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvorfällen**. Die Kassen-Nachscha erfolgt grundsätzlich beim Steuerpflichtigen durch einen Amtsträger der Finanzbehörde – und zwar **ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung**.

In dem Entwurfsschreiben des Bundesfinanzministeriums zum Anwendungserlass zu § 146b AO (= Kassen-Nachscha) heißt es u. a. „**Auf Anforderung des Amtsträgers** (ist) die Verfahrensdokumentation ... vorzulegen, ...“ Es ist damit zu rechnen, dass die Finanzbeamten hiervon Gebrauch machen werden. Mögliche Folgen einer Nichtvorlage sind derzeit noch nicht bekannt.

## 6. Eine schriftliche Verfahrensdokumentation fehlt – was tun?

Liegt keine schriftliche Verfahrensdokumentation vor, dürfte es zielführend sein, möglichst umgehend mit der Erstellung unter **Berücksichtigung der aktuellen Abläufe** im Unternehmen zu beginnen.

Hierbei kann es sehr hilfreich sein, sich **auf alle vorhandenen Beschreibungen** (vergleiche auch unter 2.) zu stützen und diese als Basis zu verwenden. In Betracht kommen beispielsweise:

1. **Vorhandene schriftliche Arbeits- und Organisationsanweisungen** (in manchem nicht beachteten Ordner mit derartigen Dokumenten findet man mitunter Regelungen, an die man gar nicht mehr gedacht hat, die aber im Unternehmen immer noch gültig sind),
2. Niederschrift aller mündlich erteilten und im Unternehmen „gelebten“ Organisationsanweisungen,
3. **von Mitarbeitern individuell erzeugte Notizen über Betriebsabläufe** (z. B. als Arbeitshilfe für Urlaubs- und Krankheitsvertretungen),

4. Niederschriften über besondere Arbeitsabläufe,
5. Heranziehung von **EDV-Programmbeschreibungen**,
6. Berücksichtigung von EDV-Bedienungsanleitungen (z. B. zum Ablauf der Datensicherung),
7. Heranziehung der Sicherheitsrichtlinien und des EDV-Sicherheitskonzepts.

**Merke** | Diese Liste wird je nach Unternehmen kürzer oder länger sein und auch viele nicht benötigte Informationen enthalten. Daher ist sie an den von der Finanzverwaltung geforderten Umfang einer Verfahrensdokumentation anzupassen.

Wichtig ist bei der Verfahrensdokumentation insbesondere, dass sie

- **vollständig** ist,
- **klare Strukturen** enthält und
- **widersprüchliche Anweisungen oder Beschreibungen** vermeidet.

**Beachten Sie** | Fehlende Ablaufbeschreibungen müssen Zug um Zug erarbeitet und eingefügt werden.

## 7. Fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation

Sanktioniert werden kann eine **fehlende** oder **ungenügende** Verfahrensdokumentation.

Es liegt immer eine Art Verfahrensdokumentation vor. Der Begriff „Fehlen“ kann sich also nur darauf beziehen, dass keine schriftliche Verfahrensdokumentation vorliegt. Wenn hierdurch die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt ist, liegt kein formeller Mangel vor. Dieses Argument wird natürlich **bei zunehmender Digitalisierung** immer schwächer.

Die Entscheidung liegt beim jeweiligen Betriebsprüfer. Es wird von einfacheren Fällen berichtet, in denen dem Prüfer die Abläufe **mündlich erklärt wurden**, sodass er seine Prüfung in angemessener Zeit durchführen konnte. Hier erfolgte dann aber auch der – unbedingt zu beachtende – Hinweis, dass bei der nächsten Prüfung eine schriftliche Verfahrensdokumentation vorgelegt werden muss.

Bei der Annahme einer **ungenügenden** Verfahrensdokumentation wird man darüber befinden müssen, ob sie – gegebenenfalls zusammen mit ergänzenden Erläuterungen – doch noch ausreicht.

Selbst wenn man nach bestem eigenen Ermessen eine „genügende“ Verfahrensdokumentation erstellt hat, kann es vorkommen, dass der Betriebsprüfer diese als ungenügend bezeichnet und als Folge die Buchführung verwerfen möchte.

**Praxishinweis** | Wie so oft im Steuerrecht kommt es auf den jeweiligen Einzelfall an. Da klare Vorgaben seitens der Finanzverwaltung fehlen, bleibt es wohl der Rechtsprechung vorbehalten, für „weitere“ Klarheit zu sorgen.

## 8. Rückwirkende Erstellung und Versionierung

In Rn. 154 der GoBD verlangt die Finanzverwaltung, dass die Verfahrensdokumentation bei Änderungen **zu versionieren** und eine **nachvollziehbare Änderungshistorie** vorzuhalten ist.

**Für die Zukunft** bedeutet das, dass man sich einen Erinnerungstermin (zum Beispiel nach sechs oder längstens nach zwölf Monaten) vormerkt, zu dem die bisherige Version überprüft und gegebenenfalls durch eine neue ersetzt wird. Hierbei handelt es sich um eine Vollversion, die alle Änderungen enthält. Die bisherige Version **muss**, versehen mit Gültigkeitsdatum, aufbewahrt werden.

Bei einer Erstellung **für die Vergangenheit** ist zu beachten, dass formelle Mängel mit sachlichem Gewicht grundsätzlich nicht rückwirkend behoben werden können.

## 9. Die Verfahrensdokumentation muss wahr sein

Die Verfahrensdokumentation muss **verständlich** und damit für einen sachverständigen Dritten **in angemessener Zeit** nachprüfbar sein (GoBD, Rn. 151).

Vor allem muss die Verfahrensdokumentation **wahr** sein. Es wäre ein großer Fehler, wenn dort Prozesse anders beschrieben sind, als sie in der Praxis ablaufen. Der Prüfer würde in einem solchen Fall wohl zu Recht einwenden können, dass er durch derartige Falschinformationen in seiner Prüfung behindert wurde.

Daher sollte nach der erstmaligen Einführung der Verfahrensdokumentation in zunächst kurzen Zeitabschnitten überprüft werden, **ob alles tatsächlich so abläuft**, wie es beschrieben wurde. Wenn nein, gibt es zwei Möglichkeiten:

1. Die Abläufe werden an die Beschreibungen angepasst. Denn schließlich hat man sich ja bei der Erstformulierung etwas gedacht und auch vorgenommen.
2. Die Verfahrensdokumentation wird an die tatsächlichen Abläufe angepasst, weil man inzwischen bessere Erkenntnisse hat. Grundsätzlich muss dann aber eine neue Version erstellt werden.

**Beachten Sie** | Die Überprüfungsintervalle können nach der Einführungszeit verlängert werden.

## 10. Muster-Verfahrensdokumentation

Eine Verfahrensdokumentation „per Knopfdruck“ ist nicht möglich. Um die Prozesse verständlich darzustellen, sind schon **etwas Zeit und Akribie** notwendig. Die Ausgestaltung hängt u. a. auch von der jeweiligen Branche und der vorhandenen Digitalisierung ab.

**Checklisten und Muster** dürften aber zumindest für Arbeitserleichterung sorgen. An dieser Stelle soll exemplarisch **auf zwei Muster-Verfahrensdokumentationen** hingewiesen werden:

- Muster-Verfahrensdokumentation zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege (gemeinsam erarbeitet durch die Bundessteuerberaterkammer und den Deutschen Steuerberaterverband e. V., unter [www.iww.de/s343](http://www.iww.de/s343)).

- AWV Muster-Verfahrensdokumentation zur Belegablage (erstellt durch den Arbeitskreis „Auslegung der GoB beim Einsatz neuer Organisationstechnologien“ der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V., unter [www.iww.de/sl1716](http://www.iww.de/sl1716)).

Die nachfolgende Tabelle ist ein aufbereiteter Auszug aus der AWV Muster-Verfahrensdokumentation zur Belegablage (dort unter 3.2).

<b>Zuständigkeiten bei der Belegablage</b>	
Das Verfahren der Belegablage ist im Kapitel ... in seinen Einzelschritten dargestellt. Im Folgenden werden die Mitarbeiter benannt, die jeweils zur Durchführung einzelner Verarbeitungsschritte eingewiesen und autorisiert sind.	
<b>Tätigkeit</b>	<b>Name, Vorname*</b>
Posteingang (konventionell in Papierform; zum digitalen Posteingang – insbesondere per E-Mail – vgl. unter ...) und Vorsortierung der relevanten Dokumente	
Identifikation der Belege inkl. Prüfung auf Echtheit (buchführungs-/aufzeichnungspflichtige und somit aufbewahrungspflichtige Dokumente in Papierform als auch originär digital eingehende Dokumente)	
Prüfung der eingehenden Rechnungen (insbesondere auch elektronische Rechnungen) im Hinblick auf die Vollständigkeit und Richtigkeit (insbesondere Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG) und im Hinblick auf die korrekte Übermittlung bei elektronischen Rechnungen (Gewährleistung der Echtheit der Herkunft, der Unversehrtheit des Inhalts sowie der Lesbarkeit)	
Digitalisierung von ursprünglich im Original in Papierform eingegangenen Dokumenten	
Ablage der Belege in der vorgesehenen Ordnung	
Aufbereitung der Belege für die weitere Bearbeitung, insbesondere Buchung	
Weitergabe und/oder Entgegennahme/Rücknahme von Belegen an bzw. von Dritte(n) für Zwecke der (Aufbereitung, Buchung und/oder Archivierung)	
Archivierung der Belege nach der Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen oder Buchungen	
Die postalische Entgegennahme, Identifikation, Ablage, Aufbereitung und Archivierung von Dokumenten mit Belegfunktion, die laut unternehmensinterner Vorgaben (vgl. Anlage ... ) als besonders schutzwürdig gelten, ist nur folgenden Personen gestattet	
Die Ablage erfolgt in diesen Fällen gesondert (auf einem eigenen Export-Datenpfad, der Zugang auf diesen ist nur diesen Personen gestattet, zur Sicherstellung dient (Verfahren, z. B. Login)). Zusätzlich sind die Dokumente individuell mit einem Passwortschutz zu versehen. Der Passwortschutz wird durch [Programmname, Version] sichergestellt.	
Freigabe zur Vernichtung von Papierbelegen (nicht vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist)	
Die Vernichtung der originären Papierbelege erfolgt durch (interne Stelle/externen Dienstleister)	
Freigabe zur Löschung der digitalen Archivbestände (nicht vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist)	
Löschung der digitalen Archivbestände	

\* ggf. Personalnummer oder Organisationseinheit bzw. Funktion im Unternehmen

**Haftungsausschluss**

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