



17.06.2021  
Kontakt: Thomas Zimmermann

---

## **BPZ AKTUELL** Juni 2021

---

Sehr geehrte Damen und Herren,

wieso hat Deutschland im internationalen Vergleich einen desaströs miserablen Ruf hinsichtlich der Steuern? Weil keiner verstehen kann, was wir mit preußischer Ordnungsliebe geradezu kultivieren.

Das fängt mit der Steuerbelastung an. Wir sonnen uns innerhalb der EU aber auch im Vergleich zum Rest der Welt in der Gewissheit, den Unternehmen und damit der Gesamtwirtschaft die mit am höchsten Steuerbelastungen zumuten zu können. Internationalen Steuerwettbewerb muss der deutsche Steuer-Weltmeister scheinbar nicht befürchten und die im EU-Ausland übliche steuerliche Begünstigung von Lizenzerträgen (IP-Box-Besteuerung) verstößt gegen Michels Denkgesetze.

Kann den Ruf etwas noch mehr beschädigen als eine hohe Steuerbelastung? Jawohl – das geht und zwar durch die Ausgestaltung und Verwaltung der Steuereintreibung. Von Grönland bis Neuseeland gilt als glaubwürdig, dass 80 % der steuerlichen Gesetzgebung und Literatur auf Deutsch geschrieben steht. Möchte man einen Ausländer aus dem Investitionsstandort Deutschland vertreiben, genügen bloße Erzählungen zur deutschen Finanzverwaltungspraxis.

Dieser Rufschädigung im Ausland sollte man begegnen. Eine wunderbare Aufgabe für PR-Agenturen. Deren größtes Problem wäre aber nicht die Entwicklung einer überzeugenden Kommunikationsstrategie, sondern der tägliche Wahnsinn, den Steuergesetzgebung

und -verwaltung produzieren. Hierzu muss man keinesfalls in die Tiefen der Vergangenheit hinabtauchen, es reicht eine simple Gegenwartsbetrachtung.

Ein Beispiel ist die Grunderwerbsteuerreform vom 17.05.2021, der sich unser Rechts-Tipp widmet. Normalerweise wird der Verkauf von Grundstücken mit Grunderwerbsteuer belastet. Das gleiche gilt aber auch, wenn (bisher) mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft mit Grundbesitz übertragen werden. Es ist allgemeiner politischer Konsens, dass die bisherige 95 %-Regelung nicht etwa geltendes langjähriges Recht sei, sondern ein Steuerschlupfloch und ein Missbrauch zur Steuervermeidung. Also macht man flugs eine sogenannte Gesetzesreform mit umfangreicheren Erfassungstatbeständen und längeren Fristen. Ende 2019 war das Gesetz fertig und erntete enormen Widerspruch aus Wirtschaft und Steuerwissenschaft. Lieber verschieben hieß es damals und dann kam Corona. Im Zuge der sich zu Ende neigenden Legislaturperiode wird dann dieses Gesetz ohne merkliche Veränderung durchgepeitscht, so als hätte man die starken Einwände gegen die verschärfende Gesetzgebung gar nicht gehört. Man kann auch sagen, dem Bundestag und dem Bundesrat ist es in seiner Mehrheit furchtbar egal, ob es sachlogische Argumente dagegen gibt oder nicht. Das i-Tüpfelchen der gerechten Besteuerung ist, dass in Zeiten des Föderalismus das eine Land 3,5 % Grunderwerbsteuer erhebt und ein anderes mit 6,5 % fast doppelt so viel.

Das gleiche einseitige Obrigkeitsdenken legt bisweilen die Verwaltung an den Tag. Tausende Unternehmen kämpfen mit den Corona-Hilfen ums Überleben. Noch sind wir mittendrin, aber schon wird eine verschärfte Gangart erlebbar, weil der Jagdinstinkt eifriger Beamter geweckt wurde (Prüfungsanweisung des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 07.05.2021). Die Tatsache, dass verbundene Unternehmen nur einen Antrag auf Corona-Überbrückungshilfen stellen können und es demzufolge völlig egal ist, welches Unternehmen aus dem Unternehmensverbund die Hilfsgelder beantragt und bekommt, weckt steuerliche Begehrlichkeiten. Denn: sollten die Zuschüsse nicht verursachungsgerecht innerhalb des Unternehmensverbundes zugeordnet werden, öffnet sich die Goldgrube namens verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen.

Im Leiden Nutzen ziehen zu können, war immer schon eine besondere Stärke deutscher Finanzverwaltung und leider auch Teilen der Rechtsprechung. In der Praxis vieler Betriebsprüfungen geht es keinesfalls um die angemessene Besteuerung tatsächlich erzielter Gewinne, sondern um die „findings“ möglicher vertraglicher oder sonstiger Unstimmigkeiten mit

der Folge, dass die tatsächlichen Steuerbelastungen weit höher ausfallen, als es den an sich schon hohen Steuersätzen entspricht. Dass es in dieser Geisteshaltung noch Luft nach oben gibt, beweist das Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern.

In einem Erlass vom 09.03.2021 wird zunächst festgestellt, dass es für die Besteuerung unerheblich ist, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. Übersetzt aus dem Beamtendeutsch heißt das, dass der Staat auch sämtliche kriminell erzielten Gewinne besteuern darf und dann wohl auch möchte. Auch wenn eine konkrete Verwaltungsvorschrift noch fehlt, dürfen wir wohl davon ausgehen, dass die Gewinne aus Betrug, Diebstahl und Erpressung in der Steuererklärung als gewerbliche oder selbstständige Einkünfte anzugeben sind und selbstverständlich als Teilnahme am Verkehr der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind.

Im zweiten Absatz des Erlasses wird allerdings bedauert, dass aufgrund eines EuGH-Urteils aus dem Jahre 1988 die Lieferung von illegalen Drogen durch Verbot ausgeschlossen ist und daher nicht der Umsatzbesteuerung unterworfen werden kann.

Mit offensichtlicher Genugtuung wird dafür im dritten Absatz ausgeführt, dass aber die Vermittlung von Lieferungen illegaler Waren, bei denen der Handel in allen Mitgliedstaaten einem vollständigen Verkehrsverbot unterliegt, sehr wohl der Umsatzsteuer unterworfen werden kann. Leider fehlt ein Hinweis, dass damit in Zusammenhang stehende Vorsteuern abgezogen werden können und dass zweckmäßigerweise derartige kriminelle Vermittler eine USt-ID-Nr. beantragen sollten, damit sie sich jedenfalls umsatzsteuerlich legal innerhalb der EU geschäftsmäßig betätigen können.

Von der Generierung der Steuern aus kriminellen Handlungen ist es nicht mehr weit zur Kriminalität des Staates als solchem. Moral? Fehlanzeige, es hatte schließlich auch kaum jemanden gestört, dass der Staat die Hehlerei mit sensiblen Daten zu Kapitalerträgen gefördert hat. Und überhaupt: Es wäre ja eine schreiende Ungerechtigkeit, wenn Diebeserträge im Gegensatz zu ehrlichen Einkünften steuerfrei wären!

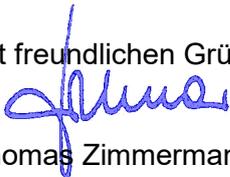
Die drei geschilderten Vorfälle sind keine überspitzten Beispiele einer investigativen Ermittlung, sondern schlicht Ereignisse der letzten Wochen. Sie stehen in einer langen Tradition und wenn man sich den großen und teils gefährlichen Unsinn durchliest, der in manchen Wahlprogrammen

steht, darf man nicht auf Besserung hoffen. Nicht einmal die Corona-Krise hat es vermocht, über sinnvolle Steuerreformen und eine bürger- und unternehmerfreundliche Verwaltungspraxis nachzudenken. Da nutzen auch die Versprechen zu Steuerstundungen und großzügiger Hilfe nicht viel, wenn einerseits über die Steuerpolitik eine Gegenfinanzierung erwartet wird und andererseits sich bereits jetzt gierig auf alles gestürzt wird, was Steuersubstrat in klassischer Jäger- und Sammlermentalität verspricht.

Mit amerikanischen Unternehmerkollegen sollte man nie über US-amerikanische Politik reden. Als deutscher Gesprächsteilnehmer in internationalen Gesprächsforen sollte man mit der gleichen Konsequenz niemals über Theorie und Praxis des deutschen Steuerrechts sprechen.

Wir wünschen Ihnen einen aufschwungreichen Sommer.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Zimmermann', written over the printed name.

Thomas Zimmermann  
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann  
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

## Inhaltsverzeichnis

Termine Steuern/Sozialversicherung Juni/Juli 2021	2	Keine Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Gutscheinbücher	5
Fahrtkosten zur Betreuung von Enkelkindern als außergewöhnliche Belastungen?	3	Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung aktualisiert	5
Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines Pkw bei der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbetrag	3	Sturz auf dem Weg ins Homeoffice ist nicht gesetzlich unfallversichert	6
Verringerung der 1 %-Pauschale um Aufwendungen des Arbeitnehmers	4	Wohnungseigentümersammlung muss auch während COVID-19-Pandemie stattfinden	6

## Termine Steuern/Sozialversicherung Juni/Juli 2021

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	10.06.2021 <sup>1</sup> 12.07.2021 <sup>2</sup>
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	10.06.2021 entfällt
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	10.06.2021 entfällt
Umsatzsteuer	10.06.2021 <sup>3</sup> 12.07.2021 <sup>4</sup>
Ende der Schonfrist obiger Steuerarten bei Zahlung durch:	Überweisung <sup>5</sup> 14.06.2021 15.07.2021
	Scheck <sup>6</sup> 10.06.2021 10.07.2021
Sozialversicherung <sup>7</sup>	28.06.2021 28.07.2021
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.

- 1 Für den abgelaufenen Monat.
- 2 Für den abgelaufenen Monat, bei Vierteljahreszahlern für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- 3 Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.
- 4 Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern ohne Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- 5 Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.
- 6 Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.
- 7 Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 24.06.2021/26.07.2021, jeweils 0 Uhr) vorliegen. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

## **Fahrtkosten zur Betreuung von Enkelkindern als außergewöhnliche Belastungen?**

Großeltern können die Fahrtkosten zur Betreuung von Enkelkindern nicht als außergewöhnliche Belastungen geltend machen. So entschied das Finanzgericht Münster.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz, dass Aufwendungen für Besuche zwischen Angehörigen nicht berücksichtigt werden können, auch wenn sie im Einzelfall außergewöhnlich hoch sind, seien nur zulässig, wenn Besuchsfahrten ausschließlich zum Zwecke der Heilung oder Linderung einer Krankheit oder eines Leidens getätigt werden oder den Zweck verfolgen, die Krankheit oder ein Leiden erträglicher zu machen, so dass die Kosten zu den unmittelbaren Krankheitskosten rechnen.

Im Streitfall liege keine derartige Situation vor, die aus sittlichen Gründen eine Ausnahme von dem Grundsatz rechtfertige, dass Besuchsfahrten zu Angehörigen nicht steuerlich berücksichtigt werden können. Insbesondere folge eine sittliche Zwangsläufigkeit nicht aus dem grundrechtlichen Schutz von Ehe und Familie. Art. 6 Abs. 1 GG stelle die elterliche Entscheidung für Kinder unter besonderen Schutz und verbiete, erwerbstätigen Eltern bei der Einkommensbesteuerung die "Vermeidbarkeit" ihrer Kinder entgegenzuhalten. Erwerbsbedingt notwendige Kinderbetreuungskosten müssten daher zumindest als zwangsläufige Aufwendungen der grund-

rechtlich geschützten privaten Lebensführung grundsätzlich in realitätsgerechter Höhe abziehbar sein.

Diese durch die Verfassung vorgegebenen Grundsätze fänden aber - entgegen der Auffassung der Kläger - nur auf die Eltern der Kinder, nicht aber auf die Großeltern Anwendung. Denn die Eltern und nicht die Großeltern hätten die Pflicht und das Recht, für das minderjährige Kind zu sorgen (elterliche Sorge).

## **Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines Pkw bei der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbetrag**

Ein Steuerpflichtiger kann die Anteile der betrieblichen und der außerbetrieblichen Nutzung eines Pkw, für den er den Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung (§ 7g EStG) in Anspruch genommen hat, nicht nur durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, sondern auch durch andere Beweismittel nachweisen. So entschied der Bundesfinanzhof.

Es könne etwa auch bei der Abgrenzung von Privatvermögen und gewillkürtem Betriebsvermögen anhand der Geringfügigkeitsgrenze die mindestens 10 %-ige betriebliche Nutzung nicht allein durch das Fahrtenbuch, sondern auch durch andere - zeitnah geführte - Aufzeichnungen belegt werden. Gleiches gelte für weitere Formen der Fahrzeugnutzung wie etwa die Nutzung eines zum notwendigen Betriebsvermögen

gehörenden Fahrzeugs zu anderen betriebsfremden Zwecken im Falle der Erzielung anderweitiger außerbetrieblicher Einkünfte. Auch diese werde nicht durch die 1 %-Regelung erfasst.

Das Finanzgericht habe nun im zweiten Rechtsgang im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu prüfen, ob ihm die Beweise eine hinreichend sichere Überzeugung dafür vermitteln, dass der Kläger den Pkw zu mindestens 90 % betrieblich genutzt hat. Dem Kläger sei nicht verwehrt, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht ergänzend zu den Aufzeichnungen in den Fahrtenbüchern weitere Belege vorzulegen, um für die Zwecke des § 7g EStG die betriebliche Veranlassung der aufgezeichneten Fahrten und damit die fast ausschließliche betriebliche Nutzung des Pkw zu dokumentieren.

## **Verringerung der 1 %-Pauschale um Aufwendungen des Arbeitnehmers**

Die Ermittlung der Kosten für die private Nutzung eines dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Pkw bereitet immer wieder Schwierigkeiten. Zwar sieht das Gesetz eine grundsätzlich einfache Regelung für die Bewertung vor, nämlich 1 % p. M. des inländischen Listenpreises des Pkw im Zeitpunkt der Zulassung, aber danach sind Besonderheiten und Ausnahmen zu berücksichtigen. Zu dieser Kategorie der Besonderheiten gehören auch Zuschüsse des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber oder im abgekürzten Zahlungsweg geleistete Zuschüsse an Dritte.

Hierzu rechnen sowohl Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten des Pkws als auch laufende Zahlungen, die unmittelbar mit der Pkw-Nutzung in Zusammenhang stehen. Diese Anschaffungskosten-Zuzahlung ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs von dem Listenpreis zu kürzen. Die Finanzverwaltung lässt aber auch eine andere Methode zum Abzug zu. Es kann auch der gesamte Zuschussbetrag solange von der Nutzungseinnahme abgezogen werden (bis auf 0,00 Euro p. M.), bis der Zuschuss insgesamt abgegolten ist. Dies gilt auch für die Übernahme anderer laufender Kosten durch den Arbeitnehmer, wie z. B. Benzinkosten, Wagenwäsche, Reparaturen oder TÜV-Gebühren. Ein besonderer Streitpunkt sind häufig die Kosten einer dem Arbeitnehmer gehörenden oder von ihm angemieteten Garage.

Verlangt der Arbeitgeber die Einstellung des Kfz, dann können auch dafür anfallende Kosten der Garage (AfA, Zinsen, Grundsteuer und lfd. Betriebskosten) bzw. die Miete vom Nutzungswert abgezogen werden. Dieses Verlangen muss aber aus tatsächlichen Gründen notwendig sein (z. B. wegen des Transports wertvoller Muster oder Waren durch einen Handelsvertreter oder weil häufiger Beschädigungen des Fahrzeugs erfolgt sind). Hat der Arbeitnehmer zwar das Fahrzeug in seiner Garage untergestellt, war dies aber weder aus rechtlichen noch tatsächlichen Gründen notwendig, dann können die dafür entstandenen Kosten nicht abgezogen werden.

Die Nutzungswertermittlung nach der 1 %-Regelung lässt zwar einige Abzüge zu, es bedarf aber immer eines Zusammenhangs mit der Kfz-Nutzung, der zwangsläufig und unmittelbar ist.

## **Keine Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Gutscheinbücher**

Die Erlöse aus dem Verkauf von Gutscheinbüchern unterliegen dem Regelumsatzsteuersatz. Das entschied das Finanzgericht Münster.

Die Gutscheinbücher dienten überwiegend Werbezwecken. In diesen wurden Dienstleistungen angepriesen und sie waren überwiegend darauf ausgerichtet, die Erwerber als Adressaten zur Inanspruchnahme entgeltlicher Waren oder Dienstleistungen zu veranlassen. Darin wurden Gewerbebetreibende aus den Bereichen Gastronomie und Kultur jeweils auf einer einzelnen Buchseite vorgestellt. Neben den vorangestellten Kontaktdaten und Öffnungszeiten wurden im zentral auf der Seite platzierten Text sowohl das Ambiente als auch die Dienstleistungen mit durchgehend positiven Attributen beschrieben. Der werbende Charakter der Gutscheinbücher ergebe sich weiter aus der getroffenen Auswahl der präsentierten Unternehmen. Es handele sich ausschließlich um die Anbieter entgeltlicher Dienstleistungen, welche sich gegenüber dem Kläger verpflichtet hätten, die abgedruckten Gutscheine zu akzeptieren.

Die Gutscheine dienten ebenfalls Werbezwecken. Es handele sich dabei um typische Lockangebote in Gestalt von Rabatten bzw. Preisnachlässen, die zur Inanspruchnahme entgeltlicher Dienstleistungen veranlassen. Die Einlösung der Gutscheine setze danach jeweils eine entgeltliche Inanspruchnahme voraus. So könnten z. B. die Preisnachlässe nur in Anspruch genommen werden, wenn die jeweilige Dienstleistung von mindestens zwei Personen in Anspruch genommen wird, von denen zumindest eine Person ein Entgelt für die Dienstleistung zu zahlen habe. Der ermäßigte Steuersatz finde daher keine Anwendung.

## **Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung aktualisiert**

Das Bundesministerium der Finanzen hat seine Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung) aktualisiert.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden (§ 7 Abs. 4 bis 5a EStG) ist es häufig erforderlich, einen Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück auf das Gebäude, das der Abnutzung unterliegt, sowie den nicht abnutzbaren Grund und Boden aufzuteilen. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nicht nach der sog. Restwertmethode, sondern nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen.

Neben der entsprechenden Arbeitshilfe steht eine Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises beim Bundesfinanzministerium zur Verfügung.

## **Sturz auf dem Weg ins Homeoffice ist nicht gesetzlich unfallversichert**

Ein Gebietsverkaufsleiter arbeitete regelmäßig im Homeoffice. Im Jahr 2018 stürzte er auf dem Weg von den Wohnräumen in seine Büroräume eine Wendeltreppe hinunter. Er erlitt dabei einen Brustwirbeltrümmerbruch. Die beklagte Berufsgenossenschaft Handel und Warenlogistik lehnte die Gewährung von Entschädigungsleistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung ab. Es liege kein Arbeitsunfall vor, denn der Sturz habe sich im häuslichen Wirkungskreis und nicht auf einem versicherten Weg ereignet.

Das Landessozialgericht Nordrhein-Westfalen wies die Klage des Gebietsverkaufsleiters ab. Die Voraussetzungen eines Arbeitsunfalles lägen nicht vor. Der zurückgelegte Weg sei weder als Weg nach dem Ort der Tätigkeit (wege)unfallversichert, noch als versicherter Betriebsweg anzusehen. Bei der Wegeunfallversicherung beginne der Versicherungsschutz erst mit dem Durchschreiten der Haustür des Gebäudes. Nach der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts könne ein im Homeoffice Beschäftigter niemals innerhalb des Hauses bzw. innerhalb der Wohnung auf dem Weg nach und von dem Ort der Tätigkeit wegeunfallversichert sein. Des Weiteren scheidet die Annahme eines Betriebsweges aus, da es

sich dabei um Strecken, die in Ausübung der versicherten Tätigkeit zurückgelegt würden handeln müsse.

## **Wohnungseigentümerversammlung muss auch während COVID-19-Pandemie stattfinden**

Das Landgericht Frankfurt am Main entschied, dass sich ein WEG-Verwalter nicht unter Hinweis auf die Corona-Pandemie weigern kann, eine Eigentümerversammlung durchzuführen.

Im Streitfall hatte sich der Verwalter geweigert, die jährliche Versammlung einzuberufen und durchzuführen. Dieser Grundsatz gelte nach Ansicht des Landgerichts Frankfurt auch während der Pandemie weiter, da die Versammlung der zentrale Ort für die Entscheidungen der Eigentümer sei. Dabei sei nicht relevant, ob ein höherer Aufwand betrieben werden müsse, um die geltenden Hygienevorschriften einzuhalten. Solange dieser Aufwand noch vertretbar sei und öffentlich-rechtliche Vorschriften nicht entgegenstehen, müsse die Versammlung stattfinden.

## Schaffung von Innovationsanreizen durch Forschungszulage

### I. Ausgangslage

Zum 01.01.2020 ist das Forschungszulagengesetz (FZulG) in Kraft getreten. Das Gesetz dient der Förderung des Forschungs- und Entwicklungsstandorts Deutschland. Es ermöglicht Unternehmen, Forschungsaufwände anteilig auf die eigene Steuerschuld anrechnen zu lassen, und soll so Innovationsanreize schaffen.

### II. Höhe der Förderung beträgt bis 2026 bis zu EUR 1 Mio.

Die Forschungszulage wird anteilig auf die im Rahmen des Forschungs- oder Entwicklungsvorhabens angefallenen, dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Arbeitslöhne inklusive der Sozialversicherungsbeiträge gewährt. Sollte ein Unternehmen über keine eigene Forschungs- und Entwicklungsabteilung verfügen, werden – im Falle von an Dritte vergebenen Forschungsaufträgen – 60 % des für den Auftrag entrichteten Entgelts als Bemessungsgrundlage angesetzt. Der Auftragnehmer, welcher das Forschungsvorhaben für den Anspruchsberechtigten durchführt, muss dabei seinen Sitz in einem Mitgliedsstaat der EU oder dem EWR haben.

Die Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich insgesamt auf einen Höchstbetrag von EUR 2 Mio. förderfähiger Aufwendungen begrenzt. Um eine stärkere Entlastung für Unternehmen in der Corona-Pandemie zu erreichen und zusätzliche Innovationsanreize zu schaffen, wurde der Höchstbetrag für den befristeten Zeitraum von Juli 2020 bis Juni 2026 auf EUR 4 Mio. erhöht. Die Forschungszulage selbst beträgt sodann 25 % der vorstehenden Bemessungsgrundlage. Bei einem regulären Höchstbetrag von EUR 2 Mio. läge der maximale Förderungsanspruch somit bei EUR 500.000 (25 % x EUR 2 Mio.). Bis zum Jahr 2026 kann infolge der Ausweitung des Förderrahmens ein Zuschuss nach FZulG von bis zu EUR 1 Mio. erzielt werden.

Der Anspruch entsteht mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in welchem die förderfähigen Aufwendungen angefallen sind. Wurden bspw. im Jahr 2020 begünstigungsfähige Aufwendungen von EUR 350.000,00 aufgewendet, besteht mit Ablauf des 31.12.2020 ein Anspruch auf eine Zulage von EUR 87.500,00.

Die Forschungszulage ist nicht durch andere Beihilfen ausgeschlossen. Jedoch dürfen förderfähige Aufwendungen, welche schon im Rahmen anderer Förderungen oder staatlicher Beihilfen subventioniert werden, nicht erneut als Aufwendungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungszulage angesetzt werden.

### **III. Anspruchsberechtigt sind grundsätzlich jedwede unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Personen**

Anspruchsberechtigt ist jeder unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes. Vorausgesetzt wird jedoch, dass keine Steuerbefreiungen auf Seiten des Anspruchstellers vorliegen. Steuerbefreite Körperschaften, wie etwa gemeinnützige Organisationen, sind daher grundsätzlich von der Förderung ausgeschlossen. Sofern eine solche Einrichtung hingegen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, ist dieser dagegen, da nicht steuerbefreit, förderungsberechtigt. Daneben können auch Mitunternehmenschaften die Zulage beantragen.

Verbundene Unternehmen i. S. d. § 15 Abs. 1 AktG können die Forschungszulage insgesamt nur einmal in Anspruch nehmen. Kooperieren Unternehmen hingegen im Rahmen eines Forschungsprojekts,

sind sie individuell anspruchsberechtigt. Voraussetzung ist hierbei jedoch, dass ein Teil der Forschungstätigkeit im Betrieb des Antragsstellers stattfindet. Jedes an der Kooperation beteiligte Unternehmen ist selbstständig antragsberechtigt und kann den eigenen Aufwand geltend machen.

Von der Förderung ausgeschlossen sind Unternehmen, die sich in finanziellen Schwierigkeiten befinden. Im Voraus eines Antrags ist daher nach Maßgabe der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) zu prüfen, ob finanzielle Schwierigkeiten vorliegen, die dem Erfolg eines Antrags entgegenstehen.

### **IV. Beginn oder Beauftragung des Forschungsvorhabens nach dem 01.01.2020**

Gefördert werden Vorhaben aus den Bereichen der Grundlagenforschung, der industriellen und der experimentellen Forschung, die nach dem 01.01.2020 begonnen wurden oder für die der Auftrag nach dem 01.01.2020 erteilt wurde. Die genaue Abgrenzung der förderungsberechtigten Bereiche erfolgt nach den Begriffsdefinitionen der AGVO. Zudem muss das Forschungsprojekt auf ein konkret festgelegtes Ziel gerichtet sein. Alle einzeln durchzuführenden Forschungs- oder Entwicklungstätigkeiten, die diesem Ziel zuträglich sind, sind von der Förderung umfasst. Nicht förderungsberechtigt sind

dagegen Vorhaben, bei denen das zu entwickelnde Produkt im Wesentlichen schon besteht und die Bemühungen des Unternehmens vielmehr auf die Finalisierung und den Absatz des Produkts gerichtet sind.

### **V. Erhalt der Forschungszulage beinhaltet zweistufiges Verfahren**

Die Gewährung der Forschungszulage läuft in einem zweistufigen Verfahren ab. Auf erster Stufe muss online ein Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung bei der Bescheinigungsstelle Forschungszulage ([www.bescheinigung-forschungszulage.de](http://www.bescheinigung-forschungszulage.de)) gestellt werden. Diese Stelle überprüft, ob das Forschungs- und Entwicklungsvorhaben den Kriterien für geförderte Vorhaben gem. § 2 FZulG entspricht. Die Bescheinigung kann der Antragsteller schon vor Beginn des Projekts beantragen, sodass bei einem positiven Bescheid für ihn Rechtsicherheit besteht.

Nach Abschluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres, in welchem die Forschungsaufwände getätigt wurden, kann der Anspruchsberechtigte schließlich den Antrag auf Festsetzung der Forschungszulage bei seinem zuständigen Finanzamt stellen. Die Antragstellung erfolgt nach einem amtlich vorgeschriebenen Datensatz. Der Antrag ist unabhängig von den Steuererklärungspflichten des An-

tragstellers und kann somit auch vor der Abgabe der Steuererklärung erfolgen.

Dem Antrag ist zwingend die zuvor eingeholte Bescheinigung über die Förderfähigkeit des Vorhabens beizulegen. Zudem hat der Antragssteller zu versichern, dass sich die Umstände, welche der Bescheinigung zugrunde liegen, nicht verändert haben. Dies ist notwendig, weil die Bescheinigung schon vor Beginn des Forschungsprojekts eingeholt werden kann und so in einem nicht unerheblichen zeitlichen Abstand zu dem eigentlichen Antrag auf Forschungszulage steht.

### **VI. Forschungszulage wird durch Bescheid festgesetzt und auf Steuerschuld angerechnet**

Die Forschungszulage wird nach dem Antrag vom Finanzamt durch einen Forschungszulagenbescheid festgesetzt. Der gewährte Betrag wird dem Antragssteller bei der folgenden Einkommen- oder Körperschaftsteuerveranlagung vollständig angerechnet. Übersteigt der festgesetzte Betrag die Steuerlast, wird der Überschuss erstattet. Sofern der Unternehmer für den Veranlagungszeitraum einen Verlust erklärt, kommt es sogar zu einer vollständigen Auszahlung des Betrags. Eine Auszahlung der Forschungszulage stellt immer eine Steuererstattung dar, welche nicht den steuerpflichtigen Einkünften zuzuordnen ist.

## VII. Unser Tipp

Der Bund hat durch Erlass des FZulG eine weitere Möglichkeit geschaffen, Forschungs- und Entwicklungsvorhaben zu fördern und Unternehmen bei solchen mitunter kostenintensiven und risikobehafteten Vorhaben finanziell zu unterstützen. Sollten Sie planen, neue Produkte in Eigenregie oder durch die Vergabe von Forschungsvorhaben zu entwickeln, ist es

ratsam, sich bereits frühzeitig mit den Rahmenbedingungen des FZulG auseinanderzusetzen und dabei auch das Verhältnis zu anderen bestehenden Förderprogrammen zu prüfen, damit eine maximale und zielgerichtete Inanspruchnahme von Zuschüssen erreichbar ist.

## Akuter Handlungsbedarf wegen Grunderwerbsteuer-Reform zu share deals

### I. Ausgangslage

Das Grunderwerbsteuerreformgesetz zur Verschärfung der Besteuerung von gesellschaftsrechtlichen Transaktionen mit (unmittelbar oder mittelbar) Grundbesitz haltenden Gesellschaften (share deals) ist am 07.05.2021 auch vom Bundesrat angenommen worden und tritt am 01.07.2021 in Kraft („Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12. Mai 2021, BGBl. I 2021, 986). BPZ Aktuell wird in einem Special in der Juli-Ausgabe ausführlich über die Reform berichten.

Im Fokus dieser Reform steht eine deutliche Verschärfung der grunderwerbsteuerlichen Erfassung von Anteilsübertragungen. Grunderwerbsteuerlich werden nämlich nicht nur unmittelbare Grundstücksübertragungen erfasst, sondern auch bestimmte Anteilsübertragungen bei grundbesitzenden Gesellschaften. Hierbei finden sich unterschiedliche zeitpunkt- und zeitraumbezogene Erwerbstatbestände, bei denen die relevanten Beteiligungsquoten erheblich vermindert bzw. die Beteiligungsfristen von fünf auf 10 Jahre verlängert wurden.

### II. Kernpunkte der Grunderwerbsteuerreform

In einem **ersten Überblick** lassen sich die Kernpunkte der Verschärfungen zusammenfassen wie folgt:

- Das Gesetz führt zur Senkung der Beteiligungsquoten in den gesellschaftsrechtlichen Ergänzungstatbeständen des Grunderwerbsteuergesetzes (§ 1 Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG) von mindestens 95 % auf mindestens 90 %, z.T. mit Übergangsregelungen.
- Es kommt zu einer Verlängerung der Fristen in §§ 1 Abs. 2a, 5 Abs. 3, 6 Abs. 3 Satz 2 und 7 Abs. 3 GrEStG von fünf auf zehn Jahre.
- Es wird ein weiterer Ergänzungstatbestand für Anteilseignerwechsel an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften im Umfang von mindestens 90 % innerhalb von 10 Jahren (§ 1 Abs. 2b GrEStG n.F.) nach dem Vorbild der altbekannten Regelung für Personengesellschaften gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG eingeführt und mit einer Rückausnahme für börsennotierte Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2c GrEStG n.F.) kombiniert.

- Auch die Vorbehaltensfrist in § 6 Abs. 4 GrEStG für Fälle des sog. gestreckten Erwerbs wird von fünf auf zehn, in Bezug auf die Fälle von § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG sogar auf fünfzehn Jahre verlängert.
- Die Neuregelungen treten generell zum 01.07.2021 in Kraft. In den Übergangsbestimmungen heißt es insoweit (§ 23 Abs. 18 GrEStG), dass die geänderten Bestimmungen in der Fassung ab dem 01.07.2021 erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden sind, die nach dem 30.06.2021 verwirklicht werden.

### III. Erweiterung des GrEStG auf Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften, § 1 Abs. 2b GrEStG

Besonders weitreichende Folgen wird absehbar die neue Bestimmung von § 1 Abs. 2b GrEStG haben, wonach die unmittelbare oder mittelbare Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft dergestalt, dass mindestens 90 % der Anteile innerhalb von 10 Jahren auf neue Gesellschafter übergehen, zum fiktiven Übergang des Grundvermögens der Gesellschaft auf eine neue Kapitalgesellschaft und damit zur Auslösung von Grunderwerbsteuer auf die im Vermögen der Kapitalgesellschaft vorhandenen Immobilien führt.

Eine Ausnahmeregelung ist für börsennotierte Gesellschaften nach Maßgabe von §

1 Abs. 2c GrEStG n.F. vorgesehen, bei denen die Anwendung von § 1 Abs. 2b GrEStG de facto nicht beherrschbar bzw. nachvollziehbar ist/wäre.

Sah § 23 Abs. 23 GrEStG-E i.d.F. des Regierungsentwurfs von 2019 für den neuen Tatbestand von § 1 Abs. 2b GrEStG noch eine ausführliche **Vertrauensschutzregelung** für Verpflichtungsgeschäfte vor, die ein Jahr vor Inkrafttreten der Reform abgeschlossen wurden und erst nach Inkrafttreten der Reform vollzogen werden, heißt es in der nunmehr beschlossenen Fassung schlicht (§ 23 Abs. 23 GrEStG n.F.): *„Bei der Anwendung des § 1 Absatz 2b bleiben Übergänge von Anteilen der Gesellschaft, die vor dem 1. Juli 2021 erfolgen, unberücksichtigt“*.

Nach dieser speziellen **Übergangsregelung** werden also bereits vor dem 01.07.2021 erfolgte unmittelbare wie mittelbare Anteilsübertragungen an Kapitalgesellschaften für § 1 Abs. 2b GrEStG nicht mitgerechnet; die Übertragung (dinglicher Übergang!) von GmbH-Geschäftsanteilen oder Aktien einer grundbesitzenden Gesellschaft vor dem 1. Juli 2021 spielt für die Frage der Überschreitung der 90%-Schwelle des § 1 Abs. 2b GrEStG also keine Rolle.

## IV. Anteilsübertragungen von 90 % oder mehr

**Beachten Sie:** Betrifft eine Transaktion, bei der es vor dem Tag des Inkrafttretens des Gesetzes (also in der Zeit bis zum 30.06.2021), zum schuldrechtlichen Vertragsschluss („Signing“) kommt/ gekommen ist, unmittelbar oder mittelbar mindestens 90 % der Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft und erfolgt der dingliche Vollzug der Transaktion („Closing“) erst am 01.07.2021 oder später, so löst dies Grunderwerbsteuer auf die Immobilien im Vermögen der Gesellschaft aus.

**Wohlgemerkt,** diese Aussage trifft nicht nur für Transaktionen über Kapitalgesellschaftsanteile nach dem neuen § 1 Abs. 2b GrEStG zu, sondern ebenso für Anteilsübertragungen bei grundbesitzenden Personengesellschaften nach dem schon seit Jahren bestehenden § 1 Abs. 2a GrEStG: Sowohl für die Fälle von § 1 Abs. 2a GrEStG (Anteilsübertragungen bei grundbesitzende Personengesellschaften) als auch für die Fälle des neuen § 1 Abs. 2b GrEStG (Anteilsübertragungen bei grundbesitzende Kapitalgesellschaften) kommt es grunderwerbsteuerlich *nicht* auf den Tag des schuldrechtlichen (Verpflichtungs-)Geschäfts („Signing“), *sondern*

ausschließlich auf den Tag des Anteilsübergangs („Closing“) an.

Zwar bleiben Anteilsübertragungen (dinglicher Vollzug!), die bereits von dem 1. Juli 2021 vollzogen wurden, grundsätzlich außer Betracht (§ 23 Abs. 18 und Abs. 23 GrEStG n.F.). Dies wirkt sich jedoch nicht aus, wenn die in Rede stehende Transaktion selbst unmittelbar oder mittelbar 90 % oder mehr der Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft erfasst und diese erst am oder nach dem 1. Juli 2021 übergehen, was gerade bei Projektentwicklungsgesellschaften großer Bauträgerunternehmen gar nicht so selten ist.

## V. Escape durch vorgezogenes Closing?

Transaktionen, die sich derzeit in der Interimsphase zwischen Signing und Closing befinden, also Anteilsverkäufe, die zwar schon abgeschlossen, aber noch nicht vollzogen sind, etwa weil die vollständige Zahlung des Kaufpreises noch aussteht oder sonstige „Closing-Conditions“ noch nicht eingetreten oder erfüllt sind, sollten dringend daraufhin überprüft werden, ob ein **vorgezogener Vollzug** (Closing) in Betracht kommt, etwa in dem auf einzelne Closing-Bedingungen verzichtet und so der Anteilsübergang zeitlich vor den 1. Juli 2021 vorgezogen werden kann. Es muss erreicht werden, dass der Anteilsüber-

gang noch vor dem 1. Juli 2021 erfolgt, als sich spätestens am 30.06.2021, 23.59 Uhr einstellt.

## VI. Unser Tipp

In derartigen Fällen, die sich derzeit in der beschriebenen Interimsphase zwischen Signing und Closing befinden, besteht **akuter Handlungsbedarf**, um ggf. dem Damokles-Schwert der Auslösung von Grunderwerbsteuer noch vor Inkrafttreten des Reformgesetzes zu entgehen. In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass die alten Regelungen des

GrEStG bezüglich der 95 %-Schwelle auch künftig subsidiär weiter Anwendung finden, sodass eine Aufstockung einer Beteiligung an einer grundstückshaltenden Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft nach dem 1. Juli 2021 von beispielsweise 94,9 % auf 100 % nicht Grunderwerbsteuerfrei erfolgen kann (§ 23 Abs. 22 Satz 2 GrEStG n.F.).

## Ordnungsgemäße Kassenführung – TSE-Pflicht ab 01.04.2021

### I. Einleitung

Bereits seit dem 01.01.2020 sind Steuerpflichtige verpflichtet, bei Kassen elektronische Aufzeichnungssysteme einzusetzen, die mit einer vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (zTSE) ausgerüstet sind. Darüber hinaus müssen alle anderen Anforderungen an die Kassenführung mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme, normiert im Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (BGBl I 2016, 3152), erfüllt werden. Dazu gehören:

- Einzelaufzeichnungspflicht
- Belegausgabepflicht
- Verpflichtung zur Meldung elektronischer Aufzeichnungssysteme
- Sanktionierung von Verstößen
- zusätzliche, nicht angekündigte Kontrollen in Rahmen einer Kassen-Nachschau

Auch im Jahre 2021 gibt es zwar keine Pflicht, ein elektronisches Aufzeichnungssystem zu nutzen. Weiterhin ist die Kas-

senführung mittels einer „offenen Ladenkasse“ zulässig, für die es aber eine Reihe von Anforderungen zu beachten gilt.

Wird jedoch ein elektronisches Aufzeichnungssystem genutzt, muss dieses mit einer TSE ausgerüstet sein.

Zum 31.03.2021 sind die Billigkeitsregelungen der Bundesländer ausgelaufen, die eine Verlängerung vorsahen.

### II. Die steuerlichen Einzelaufzeichnungspflichten

Durch den neuen § 146 Abs. 1 S. 1 AO wird geregelt, dass jeder Geschäftsvorfall einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzuzeichnen ist unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Einzelaufzeichnung bedeutet, dass alle Geschäftsvorfälle lückenlos und unmittelbar nach ihrem Abschluss zeitnah aufzuzeichnen sind, und zwar in der Weise, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit möglich ist, sich einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens zu verschaffen (§ 145 Abs. 1 S. 1 AO).

Bei Nutzung eines elektronischen Aufzeichnungssystems bedeutet dies, dass die digitalen Grundaufzeichnungen (= Kasseneinzeldaten) so beschaffen sein müssen, dass sie sich zu jeder Zeit in ihre Einzelpositionen aufgliedern lassen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass jeder einzelne Geschäftsvorfall auch einzeln zu verbuchen ist.

## 1. Grundfall Artikelebene

Bei der Kassenführung mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme wird die Einzelaufzeichnungspflicht sichergestellt durch eine artikelgenaue Programmierung (also z. B. bei einem Restaurant jedes einzelne Gericht). Die Einzelaufzeichnungspflicht schreibt vor, dass unmittelbar zur Entstehung des jeweiligen Geschäftsvorfalles aufzuzeichnen sind:

- der verkaufte, eindeutig bezeichnete Artikel
- die verkaufte Menge bzw. Anzahl
- der endgültige Einzelverkaufspreis
- der dazugehörige Umsatzsteuersatz und Umsatzsteuerbetrag
- vereinbarte Preisminderungen
- die Zahlungsart (getrennt nach den einzelnen Zahlungswegen)
- das Datum und der Zeitpunkt des Umsatzes

Grundsätzlich gehören der Name und die Anschrift des Vertragspartners zu den aufzeichnungspflichtigen Informationen eines Geschäftsvorfalles. Die Finanzverwaltung beanstandet in der Regel jedoch nicht, wenn die Kundendaten nicht aufgezeichnet werden, sofern diese nicht zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalles benötigt werden.

## 2. Sonderfall Warenebene

Die Finanzbehörden beanstanden eine Warenebene dann nicht, wenn der Art nach gleiche Waren mit demselben Einzelverkaufspreis in einer Warenebene zusammengefasst werden und die verkaufte Menge bzw. Anzahl ersichtlich bleibt.

## 3. Besonderheiten bei unbaren Geschäftsvorfällen

Bei den neuen Zahlungsarten Apple Pay, Google Pay, PayPal etc. und auch bei Zahlungen mittels EC- oder Kreditkarten verpflichtet der Grundsatz der Einzelaufzeichnung die Steuerpflichtigen zu differenzierten Einzelaufzeichnungen der Zahlungsarten. Sowohl aus den digitalen Grundaufzeichnungen als auch aus dem Ausdruck auf dem Beleg muss erkennbar sein, mit welcher Zahlungsart der Kunde bezahlt hat.

Der Umsatzsteuerbetrag darf in einer Summe ausgewiesen werden, wenn für die Einzelposten der Rechnung (insbe-

sondere in den Grundaufzeichnungen) der Steuersatz angegeben wird (§ 32 UStDV). Weder auf der Rechnung noch im Tagesabschluss müssen nach den gesetzlichen Vorgaben die Zahlungswege nach Steuersätzen getrennt ausgewiesen werden.

### III. Elektronische Aufzeichnungssysteme mit zTSE

#### 1. Systeme i.S.d. § 146 a AO i.V.m. § 1 KassenSichV

Dies sind elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen.

Dazu gehören u.a.:

- Elektronische Registrierkassen mit digitalem Journal (Einzeldaten) und Datenspeicherung auf interner Festplatte, SD-/CF-Karte, o. ä.
- PC-(Kassen-/Abrechnungs-) Systeme
- App-(Kassen-/Abrechnungs-) Systeme, auch mit Datenspeicherung in der Cloud
- Waagen-(Kassen-/Abrechnungs-) Systeme
- Warenwirtschaftssysteme mit Kassenmodul/-funktion (z. B. in Apotheken, Autohäusern, etc.)
- Hotelsoftware mit Kassenmodul/-funktion
- Frakturprogramme mit Kassenmodul/-funktion, auch dann, wenn es sich um eine optional zuschaltbare Kassenfunktion handelt
- Abrechnungssysteme oder Praxismanagementsysteme der Heilberufe (Ärzte, Tierärzte, Psychotherapeuten, etc.) mit Kassenmodul/-funktion, d. h. wenn die Patienten dort auch bar bezahlen können, z. B. IGEL-Leistungen, Massagen, Medikamente beim Tierarzt etc.

Eine Kassenfunktion liegt bei elektronischen Aufzeichnungssystemen vor, wenn diese der Erfassung und Abwicklung von zumindest teilweise baren Zahlungsvorgängen dienen können. Dies gilt auch für vergleichbare elektronische, vor Ort genutzte Zahlungsformen (wie z. B. Geldkarte, virtuelle Konten oder Bonuspunktesysteme von Drittanbietern) sowie an Geldes statt angenommene Gutscheine, Guthabenkarten, Bons und dergleichen

Explizit ausgenommen werden in der Kassensicherungsverordnung:

- Fahrscheinautomaten, Fahrscheindrucker
- elektronische Buchhaltungsprogramme
- Waren- und Dienstleistungsautomaten
- Geldautomaten
- Taxameter und Wegstreckenzähler
- Geld-Warenspielgeräte

- elektronische Aufzeichnungssysteme ohne Kassenfunktion

## 2. Die letzte Übergangsregelung „nur“ für elektronische Registrierkassen

Elektronische Registrierkassen, die von den Steuerpflichtigen nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft wurden, die bauartbedingt nicht mit einer zTSE ausgerüstet werden können und die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 erfüllen, dürfen längstens noch bis zum 31.12.2022 weiter genutzt werden.

Es ist jedoch zu beachten, dass auch auf diese elektronischen Aufzeichnungssysteme die Belegausgabepflicht nach § 146a Abs. 2 AO Anwendung findet.

## IV. Die technische Sicherheitseinrichtung (TSE)

### 1. Aufbau und Funktionsweise

Eine TSE besteht im Wesentlichen aus den drei folgenden Bestandteilen:

- ein Sicherheitsmodul
- ein Speichermodul
- digitale Schnittstellen

In der Praxis ergeben sich im Wesentlichen 3 Schnittstellen:

- Einbindungsschnittstelle
- Exportschnittstelle

- digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K)

Das Herausgabeverfahren der Daten an die Finanzverwaltung im Falle einer Kassen-Nachschau oder steuerlichen Außenprüfung sollte in der Verfahrensdokumentation dokumentiert werden (Wie wird der Export angestoßen? Welche Daten sind zu exportieren? Welche Daten werden in welchem Format exportiert?)

Exporte sollten vor einer etwaigen Kassen-Nachschau oder steuerlichen Außenprüfung durch den Unternehmer und ggfs. von Mitarbeitern geübt und zu Testzwecken durchgeführt werden. Dies dient auch zur Überprüfung der Funktionsfähigkeit der Exportmodule und verkürzt zum anderen im Falle einer Kassen-Nachschau oder steuerlichen Außenprüfung mögliche Störungen des laufenden Geschäftsbetriebs.

### 2. Was ist zu tun bei technischen Störungen/Ausfall der TSE?

Auch das nachfolgende Handlungskonzept sollte im Vorhinein festgelegt und mit in die Vordokumentation aufgenommen werden.

- Unverzögliches Beheben der Ausfallsache, damit die Anforderungen des § 146a AO schnellstmöglich wieder eingehalten werden

- Dokumentation von Ausfallzeit und -grund (Diese Dokumentation kann auch automatisiert durch das elektronische Aufzeichnungssystem selbst erfolgen)
- Soweit der Ausfall nur die zTSE betrifft, kann das elektronische Aufzeichnungssystem bis zur Beseitigung des Ausfallgrundes weiterhin genutzt werden. Die grundsätzliche Belegausgabepflicht bleibt von dem Ausfall unberührt, auch wenn nicht alle für den Beleg erforderlichen Werte durch die zTSE zur Verfügung stehen (die Belegangaben zu Datum und Uhrzeit müssen in diesem Fall von dem elektronischen Aufzeichnungssystem bereitgestellt werden)
- Der Ausfall der zTSE muss auf dem Beleg ersichtlich werden, z. B. durch fehlende Transaktionsnummer oder sonstige Kennzeichnung
- Bei einem vollumfänglichen Ausfall des Aufzeichnungssystems oder bei Ausfall der Druck- oder Übertragungseinheit entfällt (und nur dann) die Belegausgabepflicht
- Bei einem Ausfall der Druckeinheit oder der Übertragungseinheit für den elektronischen Beleg ist das elektronische Aufzeichnungssystem weiterhin für die Erfassung der Geschäftsvorfälle und anderen Vorgänge zu nutzen.

Zur Dokumentation kann auch die Dokumentation des ausgezählten Kassenbestandes bei Beginn und vor allem am Ende der Ausfallzeit gehören.

### **3. Sicherung/Archivierung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten**

Auch die Beschreibung der genutzten Backup-Strategie ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation.

### **4. Belegausgabepflicht**

Trotz der Nichtbeanstandungsregelung zur Aufrüstung elektronischer Aufzeichnungssysteme mit einer TSE bis zum 30.09.2020 (bzw. 31.03.2021 gemäß den Verfügungen einzelner Bundesländer) gilt die Belegausgabepflicht seit dem 01.01.2020 ununterbrochen.

Sie gilt auch für solche Registrierkassen, die unter die Übergangsregelung fallen und bis zum 31.12.2022 genutzt werden dürfen. Bei Verwendung einer offenen Ladenkasse und handschriftlicher Ermittlung der (Einzel-)Einnahmen greift § 146a AO dagegen nicht.

Gemäß § 6 KassenSichV kann der ausgabepflichtige Beleg in Papierform oder mit (konkludenter) Zustimmung des Belegempfängers auch elektronisch in einem standardisierten Datenformat ausgegeben werden. Die alleinige Sichtbarmachung eines Beleges auf einem Kassendisplay o. ä. und ohne Möglichkeit der elektroni-

schen Entgegennahme nach Abschluss des Vorgangs reicht nicht aus.

Der ausgabepflichtige Beleg muss mindestens folgende Bestandteile enthalten:

- der vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
- das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangbeginns sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung
- die Transaktionsnummer
- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz oder im Falle einer Steuerbefreiung ein Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt
- die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls

Es sollte die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems angegeben werden, da nur anhand dieser Seriennummer ein Abgleich mit der nach § 146a

Abs. 4 AO zu meldenden Seriennummer des Aufzeichnungssystems erfolgen kann.

Ferner sind anzugeben:

- Betrag je Zahlart
- Signaturzähler
- der Prüfwert

Auf zahlreichen Belegen wird mittlerweile auch ein QR-Code angegeben. Dieser Code enthält codiert alle erforderlichen TSE-Angaben, ersetzt aber keinesfalls die Pflichtangaben in Klarschrift auf einen Beleg.

Durch den freiwilligen Ausdruck des QR-Codes auf dem ausgabepflichtigen Beleg können jedoch ggfs. Kassennachsichten vermieden werden, da die Finanzverwaltung bereits im Vorfeld einer Kassennachschau die ordnungsgemäße Funktionsweise der zTSE anhand eines Testkaufs oder bei Vorliegen einer Kontrollmitteilung stichprobenhaft überprüfen kann.

Eine Möglichkeit für eine Befreiung von der Belegausgabepflicht sieht § 146a Abs. 2 i.V.m. § 148 AO unter folgenden Voraussetzungen vor:

- Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen
- Vorliegen einer sachlichen Härte sowie
- keine Beeinträchtigung der Besteuerung

Dabei sieht § 148 AO keine dauerhafte Befreiung vor.

## 5. Meldepflicht

Nach § 146a Abs. 4 AO haben Steuerpflichtige, die ein elektronisches Aufzeichnungssystem nutzen, dem zuständigen Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck Folgendes mitzuteilen:

- Name des Steuerpflichtigen
- Steuernummer des Steuerpflichtigen
- Art der zTSE (Zertifizierungs-ID und Seriennummer der TSE)
- Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems
- Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme je Betriebsstätte und Einsatzort (jedes einzelne Gerät mit Kassenfunktion, auch wenn mehrere Geräte im Verbund mit nur einer TSE verbunden sind)
- Seriennummer des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems
- Datum der Anschaffung des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems
- Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems

Die Mitteilung ist grundsätzlich innerhalb eines Monats nach der Anschaffung oder

Außerbetriebnahme des elektronischen Aufzeichnungssystems zu erstatten. Derzeit ist jedoch von der Meldepflicht bis zum Einsatz einer elektronischen Übertragungsmöglichkeit abzusehen (BMF-Schreiben vom 06.11.2019) Der Zeitpunkt des Einsatzes einer elektronischen Übermittlungsmöglichkeit wird im Bundessteuerblatt I gesondert bekannt gegeben.

Für Registrierkassen, für welche die Übergangsregelung des Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO gelten, gelten die Mitteilungspflichten nach § 146a Abs. 4 AO nicht.

## V. Kassen-Nachschaу

Die Kassen-Nachschaу ist bereits seit dem 01.01.2018 möglich. Dabei unterliegen der Kassen-Nachschaу nicht nur elektronische oder computergestützte Kassensysteme, App-Systeme oder Waagen mit Registrierkassenfunktion, sondern auch sogenannte „offene Ladenkassen“ sowie Taxameter, Wegstreckenzähler oder Geldspielgeräte.

Die Kassen-Nachschaу ist keine Außenprüfung im Sinne der §§ 193 f. AO. Eine Kassen-Nachschaу löst weder eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO aus, noch eine Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO. Auch muss ein im Rahmen einer Steuerfestsetzung nach § 164 AO erlassener Vorbehalt der Nachprüfung nicht zwingend aufgehoben werden.

Spätestens mit Ablauf der Nicht-Bearbeitungsfristen für den Einsatz der zTSE für elektronische Aufzeichnungsgeräte mit Kassenfunktion am 31.03. 2021 ist mit der vermehrten Durchführung von Kassen-Nachschaue zu rechnen.

## 1. Tax-Compliance als Schutz vor einer Kassen-Nachschau

Da der Unternehmer nicht selbst ununterbrochen im eigenen Betrieb bzw. in allen Betriebsstätten oder Filialen gleichzeitig anwesend sein kann bzw. muss, sollte mit Mitarbeitern über den Fall einer unangekündigten Kassen-Nachschau gesprochen und ggfs. entsprechende Anweisungen getroffen werden (Wer gibt Auskunft? Was ist zu tun? Welche Pflichten bestehen?).

Neben der für das eingesetzte Aufzeichnungssystem erstellten Verfahrensdokumentation mit der Anleitung zum Export nach einheitlicher Schnittstelle bzw. wie der Amtsträger Einsicht (Zugang, Passwort etc.) in elektronische Daten erhält, sollten die typischerweise im Rahmen einer Kasse-Nachschau von Amtsträger zur Einsicht und Prüfung verlangte Unterlagen, wie z. B. aktuelle Kassenaufzeichnungen, Kassenbücher, Kassenberichte, die Kassenbuchführung, Kasseneinzeldaten oder Geschäftspapiere verfügbar sein.

Weitere Punkte für eine Vorbereitung auf eine Kassen-Nachschau, die auch ideal-

erweise Bestandteil einer gelebten Verfahrensdokumentation sein sollten:

- Trinkgelder  
Wie werden Trinkgeldzahlungen behandelt?
- Gutscheine  
Wie werden die Ausgabe und Einlösung behandelt bzw. verbucht? Wie werden ausgegebene Gutscheine überwacht bzw. wo werden eingelöste Gutscheine abgelegt?
- Durchlaufende Posten  
Behandlung und Verbuchung?
- Geldaufbewahrung  
Werden Tageseinnahmen in abschließbaren Behältnissen (Kassenschublade, Fächern oder Schränken, Tresor etc.) verwahrt, sind diese spätestens für den Kassenzurück zu öffnen (Schlüssel? Zugangsdaten? Wer hat bzw. wo sind diese? Wie kommt man in diese Räumlichkeiten?)
- Passwörter/Zugangsdaten/  
Bedienerschlüssel/Zugangsrechte  
Für die genutzten elektronischen Aufzeichnungsgeräte mit Kassenfunktion, ggfs. auch für im Archivsystem archivierte Unterlagen und Kasseneinzeldaten. Ggfs. ist für einen möglichen Zugriff durch den Amtsträger ein eigener Zugang mit speziellen Berechtigungen erforderlich oder einzurichten („Prüfer-Zugang“)

- WLAN  
Zur Überprüfung, welche weiteren Komponenten mit der Hauptkasse verbunden sind, werden ggfs. WLAN-Passwörter und Zugangsdaten benötigt (z.B. mobile Kassen/Erfassungsgeräte/Bon-Drucker)
- Cloud-TSE  
Zugangsdaten und Exportmöglichkeiten
- Netzwerk-TSE  
Sofern eine zTSE im Netzwerk für mehrere im Netzwerk angebundene elektronische Aufzeichnungssysteme genutzt wird. Wo ist das TSE-Modul (räumlich) und wie können die Daten exportiert werden (Zugriff)?
- Schnittstelle/Datenträger für eine Datenträgerüberlassung  
Über welche Schnittstelle (z. B. bei fehlender Admin-Rechten) können TSE-Exporte für eine Datenträgerüberlassung ausgegeben werden? Welche Datenträger sollen bzw. können benutzt werden? Sind entsprechende Datenträger vorhanden?

## **2. Das sollte man zur Kassen-Nachscha wissen**

Der Amtsträger darf zum Zwecke der Kassen-Nachscha betrieblich genutzte Grundstücke und Räume der gewerblich oder selbständig Tätigen betreten, unabhängig der Eigentumsverhältnisse. Dieses schließt auch betriebliche Nutzfahrzeuge

ein, z. B. bei Taxi- und Mietwagenbetreibern, Fuhrunternehmern, Schaustellern oder auch zusätzliche Verkaufswagen. Wohnräume dürfen hingegen nur mit Zustimmung betreten werden. Das häusliche Arbeitszimmer zählt zur betrieblichen Sphäre und darf demnach durch den Amtsträger im Rahmen der Kassen-Nachscha betreten werden.

Die Kassen-Nachscha berechtigt nicht zur Durchsuchung.

Da die Kassen-Nachscha keine Außenprüfung i.S.d. §§ 193 f. AO ist, braucht kein Prüfungsbericht gefertigt zu werden.

Sofern es jedoch zu Änderungen der Besteuerungsgrundlagen kommen sollte, ist zuvor rechtliches Gehör zu gewähren.

Im Rahmen einer Kassen-Nachscha ist der Amtsträger berechtigt, Unterlagen und Belege zu Dokumentationszwecken zu scannen oder zu fotografieren.

Bei der Durchführung eines Kassensurzes sollte immer eine weitere Person (Steuerberater, Mitarbeiter, Familienangehöriger) hinzugezogen werden, die bei der Zählung des Geldes anwesend ist. Es sollte ferner darauf geachtet werden, dass nicht der Amtsträger das Geld zählt, sondern ausschließlich der Unternehmer. Ggfs. ist in Absprache zwischen Unternehmer und Amtsträger vor einem Kassensurz zu klären, ob dieser tatsächlich im laufenden Geschäftsbetrieb vor Augen

der Kunden und Hektik des Geschäftstreibens am Verkaufstresen direkt durchgeführt werden muss oder beispielsweise in einem Nebenraum durchgeführt werden kann.

Das Recht auf Einsicht in Unterlagen ist dabei auf Sachverhalte im Rahmen von Kassenaufzeichnungen beschränkt; andere Unterlagen können jedoch freiwillig herausgegeben werden (z. B. unbar bezahlte Eingangsberechnungen).

Es ist nicht zulässig, dass der Amtsträger den Datenträger (z. B. USB-Stick) der zTSE-Einheit abzieht und mitnimmt.

Ergibt sich im Rahmen der Kassen-Nachschau Anlass zu Beanstandungen an der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen oder kommt der Unternehmer seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nicht ausreichend nach oder lehnt eine Nachschau komplett ab, so kann nach

§ 146b Abs. 3 AO ohne vorige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung i.S.d. §§ 193 f. AO übergegangen werden. Im Falle des Übergangs zu einer Außenprüfung wird der Unternehmer gemäß § 146b Abs. 3 S. 2 AO schriftlich darauf hingewiesen. So sind auch Prüfungszeiträume und Prüfungsumfang (Steuerarten etc.) anzugeben.

Die Kassen-Nachschau ist ein Verwaltungsakt und kann nach § 147 AO mit Einspruch angefochten werden. Ein etwaiger Einspruch hat jedoch keine aufschiebende Wirkung und hindert daher nicht an der Durchführung der Kassen-Nachschau. Ausnahme kann eine beantragte Aussetzung der Vollziehung sein.