

## INHALT

### Editorial

Kapitalzahlungen durch Pensionskassen, Direktversicherungen und Pensionsfonds 1

### SchwerpunkttHEMA

Neues zur Betriebsaufspaltung 2

### Unternehmensbesteuerung

Der Mantelkauf ist wiedergeboren: Neuregelung zur Rettung von Verlusten bei Körperschaften 3

### Verwaltungsgrundsätze

Betriebsstättengewinnaufteilung 3

Umstrukturierungen in Zusammenhang mit der Schenkung von Mitunternehmeranteilen 4

### Veranstaltungshinweis

Internationaler Mitarbeiterinsatz 3

### Wirtschaft und Recht

ZUGFeRD - einheitliches Format für elektronische Rechnungen 6

Jahresabschlussstellung keine Unterschlagungsprüfung 6

Einziehung eines Geschäftsanteils bei Beendigung der Mitarbeit als Partner 7

Betriebskostenabrechnung vereinfacht 8

### Immobilien

Eigentumswohnung mit Mängeln - Ansprüche gegen den Bauträger 4

Fremdvergleich bei Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen 5

Vermietung eines Einkaufszentrums 6

### Kommentar

Vorsteuerfalle bei Einkäufen im Internet 5

### Alle Steuerzahler

Haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen 7

### ATG intern

ATG stärkt Rechtsberatung 8

## Editorial

# Kapitalzahlungen durch Pensionskassen, Direktversicherungen und Pensionsfonds

Beiträge zur betrieblichen Altersversorgung in den Durchführungswegen der Pensionskasse, der Direktversicherung und des Pensionsfonds können in der Anwartschaftsphase steuerfrei oder durch Zulage gefördert sein. Erfolgt mit Eintritt des Versorgungsfalles die Auszahlung eines einmaligen

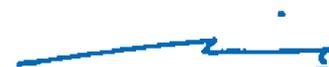


Kapitalbetrags aufgrund Ausübung eines Kapitalwahlrechts durch den Arbeitnehmer, ist die Finanzverwaltung der Ansicht, dass dieser Kapitalbetrag der vollen Besteuerung unterliegt. Die sogenannte Fünftelregelung zur Abmilderung der Progression soll nicht gelten.

Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz war dagegen der Meinung, dass derartige Kapitalzahlungen der Fünftelregelung unterliegen. Die Finanzverwaltung hatte gegen diese Entscheidung Revision beim Bundesfinanzhof (BFH) eingelegt.

Nunmehr hat der BFH entschieden und sich der Ansicht der Finanzverwaltung angeschlossen. Das aktuelle Urteil des X. BFH-Senats ist jedoch verfassungsrechtlich bedenklich. Es weicht ohne Grund von der Rechtsprechung anderer BFH-Senate zur Anwendbarkeit der Fünftelregelung ab. Zudem unterliegen Kapitalzahlungen im Durchführungsweg der Direktzusage oder der Unterstützungskasse der Fünftelregelung. Bei Kapitallebensversicherungen sowie bei Kapitalauszahlungen, die auf nicht geförderten Beiträgen an Pensionskassen, Direktversicherungen oder Pensionsfonds beruhen, kommt unter bestimmten Voraussetzungen eine hälftige Steuerfreiheit der Erträge zur Anwendung. Auf steuerfreien Beiträgen oder geförderten Beiträgen beruhende Auszahlungen derartiger Versorgungsträger werden demnach steuerlich benachteiligt, indem (nur) sie der ungemilderten Besteuerung unterliegen sollen.

In der Praxis hat das erhebliche Auswirkungen. Steuerpflichtige sollten erwägen, gegen nachteilige Steuerbescheide Klage vor dem FG zu erheben und auf eine Korrektur der BFH-Rechtsprechung hoffen.



### Christian Plötz

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Geschäftsführer und Partner der ATG

## Neues zur Betriebsaufspaltung

### Einleitung

Eine steuerliche Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Besitzunternehmen (in der Regel ein Personenunternehmen) und ein Betriebsunternehmen personell und sachlich miteinander verflochten sind. Die personelle Verflechtung erfordert die Beherrschung der beiden Unternehmen. Die sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn einer am Markt tätigen operativen Kapitalgesellschaft durch deren Gesellschafter oder durch eine aus diesen Personen bestehende Besitzpersonengesellschaft eine sogenannte wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlassen wird. Wesentliche Betriebsgrundlage ist dabei zumeist ein Fabrikgebäude oder eine Lagerhalle. Durch eine Betriebsaufspaltung wird erreicht, dass wertvolles Vermögen, z. B. das Betriebsgrundstück, im Krisen- oder gar Insolvenzfall aus dem Vermögen der Betriebsgesellschaft ausgesondert und dadurch aus Sicht der Gesellschafter erhalten werden kann.

Steuerlich hat die Betriebsaufspaltung zur Folge, dass die Überlassung der Betriebsgrundlage nicht im Rahmen einer Vermietung und Verpachtung aus dem Privatvermögen heraus erfolgt, sondern innerhalb eines Gewerbebetriebs. Besonders kritisch ist, dass die Anteile an einer Betriebs-GmbH als notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gelten. Wird die Betriebsaufspaltung beendet, kommt es zur Entnahme der Anteile ins Privatvermögen und zur steuerpflichtigen Aufdeckung stiller Reserven. Dies sollte im Gestaltungsweg vermieden werden.

### Grundstücksteile als wesentliche Betriebsgrundlagen

Die Finanzverwaltung war in der Vergangenheit stets daran interessiert, die Betriebsaufspaltung sehr weitgehend auszulegen. Daher ist selbst die Überlassung von Büroräumen in einem ansonsten für eigene Wohnzwecke genutzten Einfamilienhaus als Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu qualifizieren. Die Wesentlichkeit des überlassenen Wirtschaftsguts drängt sich in solchen Fällen nicht unbedingt auf. Sogar eine spezifische Ausstattung des Gebäudes ist nicht erforderlich.

Die Überlassung eines Büroraums in einem normalen Einfamilienhaus, das von den Gesellschaftern der Betriebs-GmbH an diese als einziges Büro vermietet wird, war auch nach Meinung des Bundesfinanzhofs (BFH) eine geeignete wesentliche Betriebsgrundlage und stellte somit eine sachliche Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft her. In diesem Streitfall handelte es sich um die einzigen Büroräume der Betriebs-GmbH, sodass der Mittelpunkt der Geschäftsleitung in diesen Büroräumen zu finden war. Das war für den BFH ausschlaggebend, die überlassenen Büroräume in einem ansonsten selbstgenutzten Einfamilienhaus als wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren.

Dagegen konnte eine Betriebsaufspaltung in einem sehr ähnlich gelagerten Fall vermieden werden, da die GmbH noch über weitere eigene Büroräume verfügte. Die in einem Einfamilienhaus genutzten Räumlichkeiten dienten hier nicht dazu, wesentliche Entscheidungen im Tagesgeschäft zu treffen. Für eine wesentliche Betriebsgrundlage genügt es ebenfalls nach Auffassung des BFH nicht, wenn dort lediglich Hilfstätigkeiten ausgeübt werden, wie etwa die Vorbereitung von Kundengesprächen oder die gelegentliche Kontaktaufnahme mit dem andernorts befindlichen Betrieb bzw. der an einem anderen Ort gelegenen Geschäftsleitung.

### Andere Wirtschaftsgüter als wesentliche Betriebsgrundlagen

Grundstücke stellen die typische wesentliche Betriebsgrundlage dar. Daneben können aber auch andere Wirtschaftsgüter eine sachliche Verflechtung herstellen, beispielsweise immaterielle Wirtschaftsgüter wie der einer Kapitalgesellschaft überlassene Kundenstamm. Dieser kann für eine Betriebskapitalgesellschaft von überragender Bedeutung sein, wenn diese ihren Umsatz im Wesentlichen mit den entsprechenden Kunden erzielt.

### Überlassung eines angemieteten Grundstücks

Während in den vorgenannten beiden Rechtsprechungsfällen das Grundstück im Eigentum der Besitzunternehmer stand, kann die

Überlassung einer wesentlichen Grundlage nach der Rechtsprechung des BFH auch dann zu bejahen sein, wenn diese lediglich durch den Besitzunternehmer angemietet und an die Betriebs-GmbH untervermietet wird. Etwaige Zweifel an der sachlichen Verflechtung, da das Grundstück nicht im Eigentum des Gesellschafters stand, sondern lediglich angemietet wurde, teilte der BFH nicht.

Es soll genügen, wenn derjenige, der die Nutzung überlässt, die wesentlichen Betriebsgrundlagen aus eigenem Recht nutzen und folglich auch weiterverpachten kann. Das eigene Recht wurde vom BFH aus dem Hauptmietvertrag abgeleitet. Der Besitzunternehmer muss also nicht selbst Eigentümer des überlassenen Grundstücks sein, um durch Weitervermietung eine sachliche Verflechtung zu einer Betriebs-GmbH herzustellen.

### Riskante Gestaltung

Gerade diese Gestaltung ist mit äußerster Vorsicht zu handhaben, wenn das Betriebsunternehmen eine Kapitalgesellschaft ist. Schließlich liegt es nicht mehr in der alleinigen Dispositionsfreiheit des Unternehmers, wann der Hauptmietvertrag endet. Nach Kündigung des Hauptmietverhältnisses durch den Grundstückseigentümer wird die Betriebsaufspaltung zwangsbeendet, sodass es zu einer Überführung der GmbH-Anteile in das Privatvermögen kommt, was zu einer Besteuerung der in den GmbH-Anteilen enthaltenen stillen Reserven führt.

Da bei einer solchen Entnahmebesteuerung kein Veräußerungspreis realisiert wird, wirkt diese Besteuerung regelmäßig sehr belastend. Eine solche Anmietung eines Betriebsgrundstücks und anschließende Überlassung an die Betriebs-GmbH sollte deshalb nur bei sehr sorgfältig ausgearbeitetem Mietvertrag in Erwägung gezogen werden. Letztendlich müsste der vermietende Grundstückseigentümer überzeugt werden, auf sein ordentliches Kündigungsrecht zu verzichten. Nur dann kann der anmietende Besitzunternehmer sicher davon ausgehen, dass seine Betriebsaufspaltung bis zum Ende der vertraglichen Laufzeit des Mietvertrags bestehen bleibt und auch steuerliche Anerkennung findet.

## Der Mantelkauf ist wiedergeboren: Neuregelung zur Rettung von Verlusten bei Körperschaften

Der Gesetzgeber hat eine neue Möglichkeit zur Rettung von Verlustvorträgen geschaffen. Kern der Neuregelung ist die Einführung eines gesondert festzustellenden fortführungsgebundenen Verlustvortrags (§ 8d KStG). Zielsetzung ist, steuerliche Nachteile von Kapitalgesellschaften zu beseitigen, die zur Kapitalausstattung häufig auf Neuaufnahmen oder den Wechsel von Anteilseignern angewiesen sind. Die Anwendung der neuen Rechtsnorm setzt zunächst eine schädliche Übertragung von mindestens 25 % der Beteiligungs- oder Stimmrechte an einer Kapitalgesellschaft innerhalb einer Frist von fünf Jahren an einen einzelnen Erwerber voraus (§ 8c KStG). Grundsätzlich führt das zu einem quotalen bzw. vollständigen Wegfall aufgelaufener Verlustvor-

träge. Ausnahmen gelten bislang nur für Anteilsübertragungen innerhalb eines Konzerns oder bei Existenz stiller Reserven im Betriebsvermögen.

Durch die Einführung von § 8d KStG kann nun auf Antrag ein Untergang dieser Verlustvorträge verhindert werden, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder seit mindestens drei Veranlagungszeiträumen vor Antragstellung ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und diesen im Wesentlichen unverändert fortführt. Die Voraussetzung knüpft hierbei an eine Gesamtbetrachtung von qualitativen Merkmalen an. Dazu gehören insbesondere die angebotenen Dienstleistungen und Produkte, der bestehende Kunden- und Lieferanten-

kreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer. Zusätzlich darf die Körperschaft weder Mitunternehmer noch Organträger sein; auch dürfen in der Folgezeit keine Wirtschaftsgüter unterhalb des gemeinen Wertes in die Körperschaft eingebracht werden.

Werden die vorgenannten Bedingungen nicht mehr erfüllt, oder wird der Geschäftsbetrieb der Körperschaft eingestellt oder einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt, geht der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag zu diesem Zeitpunkt unter. Die Änderungen gelten rückwirkend für Beteiligungserwerbe ab dem 1.1.2016 und wirken sich auch auf die Gewerbesteuer und den Zinsvortrag aus.

## Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat die lange erwarteten Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa) veröffentlicht. Das 186 Seiten umfassende Schreiben komplementiert den Dreiklang aus Gesetz (§ 1 Abs. 5 und 6 AStG), Rechtsverordnung (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung - BsGaV) und erläuterndem BMF-Schreiben im Hinblick auf die Umsetzung des von der OECD vorgegebenen Authorised OECD Approach (AOA) für die Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei in- und ausländischen Betriebsstätten. Daneben sind in Betriebsstättenfällen auch weiterhin die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten aus dem Jahr 1999 anzuwenden, soweit diese nicht von den VWG BsGa überlagert werden. Das betrifft insbesondere Fragen der Begründung einer Betriebsstätte.

Inhaltlich entspricht das BMF-Schreiben weitestgehend dem bereits im März 2016 veröffentlichten Entwurf. Es fanden lediglich partielle Änderungen statt, z. B. wurde die Randziffer zu sogenannten personallosen Betriebsstätten (z. B. Server, Windräder) nicht in die finale Fassung übernommen. Das BMF-Schreiben enthält auch weiterhin detaillierte branchenspezifische Sonderregelungen für Bank-, Versicherungs- sowie Bau- und Montagebetriebsstätten.

Unternehmen, die ihr Auslandsgeschäft mittels Betriebsstätten abwickeln, sollten ihre bisherige Betriebsstättengewinnabgrenzung im Hinblick auf die neuen Regelungen überprüfen. Regelmäßig dürfte in diesen Fällen die Erstellung einer sogenannten Hilfs- und Nebenrechnung

(§ 3 BsGaV) verpflichtend sein, die im Ergebnis einer eigenständigen Betriebsstätten-Bilanz und -GuV entspricht.

Es ist zu erwarten, dass durch die von der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts (Aktionspunkt 7) vorgeschlagenen Änderungen des OECD-Musterabkommens zukünftig vermehrt Betriebsstätten entstehen werden. Insbesondere für Vertreterbetriebsstätten sind erhebliche Verschärfungen zu erwarten, die Deutschland z. B. bereits im neuen Doppelbesteuerungsabkommen mit Australien umgesetzt hat. Aufgrund der gestiegenen nationalen Dokumentationsanforderungen ist ein aktives Betriebsstättenmanagement zu empfehlen, um im Rahmen einer Betriebsprüfung entsprechend vorbereitet zu sein.

### Veranstaltungshinweis

## Internationaler Mitarbeiterereinsatz

Wir laden Sie am Dienstag, den 14. 3. 2017, herzlich in unsere Räume in Kempten zu einer Frühstücksveranstaltung zum Thema „Internationaler Mitarbeiterereinsatz“ ein. Die Veranstaltung findet daneben auch in München, Stuttgart und Hamburg in den Büros der Anwaltskanzlei Lutz/Abel statt, die den rechtlichen Part übernimmt. Die Vorträge behandeln ausgewählte steuerliche, arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Aspekte des grenzüberschreitenden Mitarbeiterereinsatzes. Ziel der Veranstaltung ist es, Sie

für die vielschichtigen Problemstellungen zu sensibilisieren und Ihnen konkrete Handlungsempfehlungen für Ihre betriebliche Praxis zu geben. Nutzen Sie außerdem die Gelegenheit zu weiterem fachlichen Austausch. Die Veranstaltungen sind kostenfrei.

### Wann und wo:

- Kempten, 14. 3. 2017  
Bahnhofstraße 57, 87435 Kempten
- München, 16. 3. 2017  
Brienner Straße 29, 80333 München

- Stuttgart, 23. 3. 2017  
Heilbronner Straße 72, 70191 Stuttgart
- Hamburg, 29. 3. 2017  
Caffamacherreihe 8, 20355 Hamburg

jeweils von 8.30 bis ca. 10.30 Uhr

Anmeldungen bis spätestens eine Woche vor Veranstaltungsbeginn bei Renate Schwemmer telefonisch unter 0831-25297-133 oder per E-Mail an r.schwemmer@atg.de.

# Eigentumswohnung mit Mängeln – Ansprüche gegen den Bauträger

Die mittlerweile schon einige Jahre andauernde Niedrigzinsphase hat zu einem Ansturm auf Wohneigentum geführt. Da allerdings bei der Errichtung von Gebäuden regelmäßig die verschiedensten Mängel auftreten, lohnt es sich, die damit verbundenen Mängelgewährleistungsrechte der Erwerber näher zu beleuchten. Bei Bauträgerverträgen handelt es sich um eine Mischung aus Kaufvertrag (Grundstück) und Werkvertrag (Bau Gebäude), weswegen für die Herstellungsverpflichtung Werkvertragsrecht gilt. Gleiches trifft auf umfassend sanierte Altbauten sowie auf den Erwerb von Wohnungen bis zwei Jahre nach Fertigstellung zu. Nach Errichtung fordert der Bauträger zur Abnahme auf, um die Vergütung verlangen zu können. Mit dieser Abnahme erlischt der Erfüllungsanspruch des Erwerbers; ihm bleiben nur noch die Mängelgewährleistungsansprüche.

Insbesondere bei Eigentumswohnanlagen ist zu beachten, dass es nicht nur mehrere Käufer gibt, sondern diese auch noch neben dem Sondereigentum (Wohnung) anteilig Gemeinschaftseigentum (etwa Waschraum)

erwerben. Jeder dieser Erwerber ist berechtigt, nicht nur sein Sondereigentum, sondern auch das Gemeinschaftseigentum abzunehmen. Die Eigentümer sind nicht zu einer gemeinschaftlichen Abnahme verpflichtet; das ist problematisch für den Bauträger: Wenn die einzelnen Abnahmen zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgen, wird der Beginn der Gewährleistungsfristen hinausgezögert. Das kann durch die Verwendung von Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) nicht verhindert werden. Das Gemeinschaftseigentum kann weder durch den Bauträger selbst als Erstverwalter noch durch einen von ihm bestimmten Erstverwalter abgenommen werden. Weiterhin sind AGB-Klauseln, die Ersterwerber, die zu einem späteren Zeitpunkt kaufen, an eine bereits erfolgte Abnahme binden sollen, unwirksam.

Stellen sich Mängel heraus, so ist zunächst eine Frist zur Nacherfüllung zu setzen. Anschließend kann der Erwerber den Mangel selbst beheben lassen und Aufwendungsersatz fordern. Alternativ kann er grundsätzlich auch vom Vertrag zurücktreten oder

die Vergütung mindern bzw. Schadensersatz verlangen. Ob die Voraussetzungen hierzu gegeben sind, ist allerdings konkret zu prüfen. Es gibt auch die Möglichkeit, Schadensersatz zusätzlich zur Leistung zu fordern, wenn etwa ein Schaden durch entgangenen Gewinn oder Nutzungsausfall eingetreten ist (sogenannte Mangelfolgeschäden). Wird Schadensersatz statt der Leistung verlangt, verliert der Erwerber seinen Nacherfüllungsanspruch. Je nach Erheblichkeit der Mängel kann er dann die Reparaturkosten bzw. den Minderwert als Schaden geltend machen oder sogar die Wohnung zurückgeben und alle seine Schäden ersetzen lassen.

Prinzipiell kann jeder Eigentümer für sich diese Rechte durchsetzen. Das trifft jedoch zum Schutz des Bauträgers vor unterschiedlichen Ansichten der Erwerber nicht auf solche Rechte zu, die gemeinschaftsbezogen sind. Durch Mehrheitsbeschluss kann außerdem die Wohnungseigentümergeinschaft zur Verfolgung der Rechte aus den einzelnen Verträgen ermächtigt werden, damit nicht jeder Eigentümer getrennt Klage führen muss.

## Unternehmensbesteuerung

# Umstrukturierungen in Zusammenhang mit der Schenkung von Mitunternehmeranteilen

Mit einem aktuellen Urteil bleibt der Bundesfinanzhof (BFH) seiner bisherigen Rechtsprechung zu den Voraussetzungen einer steuerneutralen teilweisen Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG treu und widerspricht dem Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung. Entschieden wurde über die steuerlichen Folgen einer zwei Jahre nach der Schenkung erfolgten unentgeltlichen Übertragung eines vom Schenker zurückbehaltenen Grundstücks in das Betriebsvermögen einer anderen KG.

Gemäß § 6 Abs. 3 EStG führen unentgeltliche Übertragungen von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen grundsätzlich nicht zur Aufdeckung stiller Reserven, auch wenn der Schenker noch funktional wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbe-

hält, sofern er diese der Gesellschaft weiterhin zur Nutzung überlässt. Strittig zwischen Rechtsprechung und Finanzverwaltung ist, wie Umstrukturierungsvorgänge im zeitlichen Umfeld der Schenkung steuerlich zu beurteilen sind. Die Finanzverwaltung hat im entschiedenen Sachverhalt die Meinung vertreten, dass die Buchwertfortführung nur zulässig ist, wenn die Verhältnisse am Bilanzstichtag für einen Zeitraum von fünf Jahren nach der Schenkung unverändert beibehalten werden, sodass die Übertragung des Grundstücks zwei Jahre nach der Schenkung zwingend zur rückwirkenden Aufdeckung der stillen Reserven führen würde.

Der BFH stellt hingegen ausschließlich auf die Verhältnisse zum Übertragungszeitpunkt ab, das heißt, nach dem Schenkungszeit-

punkt erfolgende Übertragungen der zurückbehaltenen wesentlichen Betriebsgrundlagen sind für die steuerneutrale Übertragung im Schenkungszeitpunkt unbeachtlich. Seiner Ansicht nach lässt sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Gesetzesystematik die zeitraumbezogene Interpretation der Finanzverwaltung ableiten. Der im Gesetz festgeschriebene 5-Jahres-Zeitraum gilt ausschließlich für den Rechtsnachfolger. Eine Behaltensfrist für den Übertragenden sei vom Gesetzgeber hingegen nicht vorgesehen.

Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung die Rechtsprechung des BFH nun endlich akzeptiert oder der Steuerpflichtige weiterhin auf deren Durchsetzung im Finanzgerichtsprozess angewiesen ist.

## Vorsteuerfalle bei Einkäufen im Internet

Immer häufiger kaufen auch Unternehmer beim Versandhändler Amazon ein. Verkauf und Versand erfolgen hierbei entweder durch Amazon oder einen sogenannten Marketplace-Anbieter. Während Amazon von Lagern in EU-Mitgliedsstaaten versendet, erfolgt die Lieferung von Marketplace-Anbietern oftmals auch aus dem Drittland. Für Unternehmer können sich bei Versand aus dem Ausland umsatzsteuerliche Risiken ergeben.

Bei Käufen ohne Angabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer geht Amazon davon aus, dass der Kunde als Privatperson einkauft. Während die Bestellung als Privatperson für das Unternehmen bei Lieferungen aus deutschen Amazon-Lagern aus umsatzsteuerlicher Sicht regelmäßig unproblematisch ist, hat der Kunde bei Lieferungen aus Lagern in anderen EU-Mitgliedsstaaten darauf zu achten, seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Amazon-Kundenkonto zu hinterlegen. Hierdurch versichert der Kunde, dass alle über dieses Konto getätigten Transaktionen unternehmensrelevante Käufe sind. Amazon erstellt dem Kunden eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Rechnung Umsatz-

steuerlichen Risiken bei Verkauf und Versand durch Amazon kann der Unternehmer somit leicht entgegenwirken.

Anders sieht das bei Marketplace-Käufen aus. Da die Rechnungsstellung in der Verantwortung des Händlers liegt, existiert eine Vielzahl von Gefahrenquellen. Bestellt der Unternehmer im Marketplace, hängt es von der Zuverlässigkeit des Amazon-Partners ab, ob dieser überhaupt eine Rechnung ausstellt – und ob diese den gesetzlichen Anforderungen zum Vorsteuerabzug genügt. Die Praxis zeigt, dass das gerade bei ausländischen Anbietern nicht immer der Fall ist. Die Durchsetzung des Anspruchs auf eine Rechnung ist nicht selten schwierig und ggf. kostenintensiv. Um den Vorsteuerabzug zu sichern, sollte zeitnah geprüft werden, ob die vom Händler erstellte Rechnung den gesetzlichen Kriterien genügt.

Liefert der Marketplace-Anbieter aus dem Ausland, ist mitunter keine deutsche, sondern ausländische Umsatzsteuer ausgewiesen. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob dies überhaupt rechtmäßig ist und falls ja, ob und mit welchem Aufwand eine Erstattung möglich ist.



**Elmar Mildenberger**  
vereidigter Buchprüfer, Steuerberater

Käufe über den Marketplace können deshalb aus umsatzsteuerlicher Sicht für den Unternehmer schnell zur Falle werden, denn anders als bei Verkäufen durch Amazon kann sich der Kunde nicht darauf verlassen, dass er eine ordnungsgemäße Rechnung erhält. Anderenfalls verliert er den Vorsteuerabzug. Auch potenzielle Kosten im Rahmen eines Vorsteuervergütungsverfahrens sind nicht zu vernachlässigen. Somit kann ein vermeintlich günstiges Angebot den Unternehmer schnell teuer zu stehen kommen.

## Immobilien

### Fremdvergleich bei Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen

Ein Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen entspricht nicht den Kriterien des Fremdvergleichs, wenn es in zahlreichen Punkten von den zwischen fremden Dritten üblichen Vertragsinhalten abweicht. Hierüber hatte der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil zu entscheiden.

Der Kläger vermietete eine Doppelhaushälfte an seine Mutter. Im Mietvertrag war vereinbart, dass der Mietzins von 400 € zum dritten Werktag eines Monats auf das Konto des Klägers zu zahlen sei. Daneben waren Nebenkosten nach einer einmal jährlich zu erstellenden Abrechnung zu zahlen. Vorauszahlungen zu den Nebenkosten waren nicht vereinbart. Die Kündigungsfrist des Mietvertrags betrug zwölf Monate. Eine Anpassung der Kaltmiete an die ortsübliche Vergleichsmiete durch den Vermieter war jederzeit mit einer Frist von einem Monat möglich. Im Rahmen eines Nachtrags zum

Mietvertrag wurde abweichend von der Zahlungsbestimmung im Mietvertrag vereinbart, die Miete und die Nebenkosten einmal jährlich zum Jahresende zu entrichten.

Schon vor Abschluss des Mietvertrags schenkte die Mutter dem Kläger einen größeren Geldbetrag und behielt sich den Widerruf der Schenkung bis zur Höhe von 10.000 € pro Jahr vor. Ergänzend vereinbarten der Kläger und seine Mutter, dass die Miete und die Nebenkosten mit den Ansprüchen der Mutter auf Rückgewähr der widerrufenen Schenkung verrechnet werden sollten. Das sollte gelten, solange noch Schenkungsbeträge vorhanden seien.

Der BFH geht in seiner Entscheidung davon aus, dass der Mietvertrag und die widerrufliche Schenkung als Einheit anzusehen sind, und hält eine solche Konstellation für unter Fremden unüblich. Ein fremder Mieter würde

seinem Vermieter keinen höheren Geldbetrag unter Widerrufsvorbehalt schenken. Auch der Mietvertrag enthalte nach Ansicht des BFH unübliche Vereinbarungen zur nachschüssigen Zahlung der Miete und der Nebenkosten ohne Vorauszahlungen. Außerdem wurde keine Rücksicht auf das nicht abdingbare Recht im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) zu Regelungen zur ordentlichen Kündigung von Mietverhältnissen (§ 573c BGB) und zu Bestimmungen zu Mieterhöhungen bis zur ortsüblichen Vergleichsmiete (§ 558 BGB) genommen.

Somit kam der BFH zum Schluss, dass das Mietverhältnis nicht wie unter fremden Dritten üblich tatsächlich durchgeführt worden ist. Es kann deshalb nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, mit der Folge, dass die Verluste aus dem Mietverhältnis keine Berücksichtigung finden.

# Vermietung eines Einkaufszentrums

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass die Vermietung eines Einkaufszentrums nicht bereits deshalb als Gewerbebetrieb anzusehen ist, weil der Vermieter die für ein Einkaufszentrum üblichen Infrastruktureinrichtungen bereitstellt oder werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen für das Gesamtobjekt durchführt. Im Urteilssachverhalt hatte eine GmbH ein Fachmarktzentrum mit einer Verkaufsfläche von 30.000 Quadratmetern errichtet und an rund 40 Einzelhandels- und Dienstleistungsunternehmen vermietet.

Die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb ist immer ein schwieriges Thema, denn es besteht eine große Ähnlichkeit bei den Tatbestandsmerkmalen. Sowohl Einkünften aus privater Vermögensverwaltung als auch solchen aus Gewerbebetrieb ist gemein, dass sie eine selbstständige, nachhaltige und mit Gewinnerzielungsabsicht vorgenommene Beteiligung am allgemeinen wirt-

schaftlichen Verkehr erfordern. Die Grenze zum Gewerbebetrieb ist dann überschritten, wenn eine Ausnutzung substanziellen Vermögens durch Umschichtung stattfindet und nicht mehr lediglich die Fruchtziehung aus vorhandenem Vermögen im Vordergrund steht. Im Zweifel kommt es darauf an, „ob die Tätigkeit dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht“. Für Vermietungseinkünfte kommt es darauf an, ob neben der Vermietung auch nicht übliche Sonderleistungen in einem Umfang erbracht werden, der die Vermietungstätigkeit gewerblich prägt.

Für den vorliegenden Fall des Fachmarktzentrums hat der BFH trotz umfänglicher, über die reine Vermietung hinausgehender Leistungen des Vermieters die Gewerblichkeit verneint. Der BFH begründet das damit, dass es sich bei einem Einkaufszentrum um eine spezifische Einkaufssituation handele, die eine „bewusste Mischung des Angebots

an Handel und Dienstleistungen anbietet“ sowie durch „eine leichte, typischerweise fußläufige Erreichbarkeit der einzelnen Geschäfte („shops“) unter Ausschaltung störenden Straßenverkehrs und der Witterung durch Überdachung und Heizung“ einen einheitlichen Rahmen schafft, der einen besonderen Lagevorteil begründet. Hierzu gehört laut BFH auch die Schaffung und Sicherstellung eines einheitlichen Rahmens durch aneinander angepasste Ladenöffnungszeiten, die Koordinierung von Werbemaßnahmen, das Betreiben zentraler Sanitäreinrichtungen, die Schaffung von Infrastruktur wie Parkplätze und Abstellräume sowie die Einrichtung einer Zugangssicherung. All diese Leistungen stellen laut BFH keine Zusatzleistungen des Vermieters dar, sondern gehören untrennbar zur Hauptleistung „Vermietung“ und stehen im eigenen wirtschaftlichen Interesse des Vermieters, um über die Standortattraktivität Mieter zu binden bzw. neu zu gewinnen sowie höhere Mieten durchzusetzen.

## Wirtschaft und Recht

# ZUGFeRD – einheitliches Format für elektronische Rechnungen

Im Zuge der Digitalisierung werden immer mehr Rechnungen elektronisch zur Verfügung gestellt. Neben der Papierersparnis sollen die elektronischen Rechnungen eine höhere Effizienz bei der Be- und Verarbeitung, der Aufbewahrung und der Versendung generieren. Mit dem Steuervereinfachungsgesetz wurde die Gleichstellung der Papierrechnung und der elektronischen Rechnung mit Wirkung zum 1. 7. 2011 eingeführt. Die bis zu diesem Zeitpunkt geforderte elektronische Signatur ist seither nicht mehr erforderlich. Um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden, sind bei elektronischen Rechnungen neben den umsatzsteuerrechtlichen Inhalten die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit und die Lesbarkeit des Inhalts zwingende Voraussetzung. Die Grundsätze zur ordnungs-

mäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) gelten für die elektronischen Rechnungen uneingeschränkt.

Für den problemlosen Austausch zwischen Rechnungsaussteller und -empfänger sowie für die Be- und Verarbeitung hat das „Forum elektronische Rechnung Deutschland“ (FeRD) ein gemeinsames übergreifendes Format für elektronische Rechnungen erarbeitet. Dieses kann von Unternehmen, Behörden und Verbrauchern genutzt werden. Es ermöglicht den Austausch strukturierter Daten als XML-Format inklusive eines lesbaren PDF-Dokuments. Vom Aussteller werden immer beide Formate versendet, sodass der Empfänger entscheidet, welches

er verarbeitet. Ziel ist, ohne bilaterale Abstimmungen im internationalen Bereich oder vorherige Zustimmung des Empfängers den Austausch zu ermöglichen.

Um EU-weit Kosten zu sparen und flexibler zu sein, haben sich alle Mitgliedsstaaten darauf geeinigt, bis zum 27. 11. 2018 eine gesetzliche Norm zu schaffen, die den öffentlichen Auftraggebern die Verpflichtung auferlegt, elektronische Rechnungen empfangen und verarbeiten können zu müssen. Die Bundesregierung hat den dazu erforderlichen Gesetzesentwurf im Dezember 2016 in den Bundestag eingebracht. Auch ohne diese gesetzliche Verpflichtung wird das ZUGFeRD-Format bereits heute in der Wirtschaft und in Teilen der öffentlichen Verwaltung genutzt.

## Wirtschaft und Recht

# Jahresabschlusserstellung keine Unterschlagungsprüfung

Der vom Steuerberater erstellte Jahresabschluss beinhaltet keine Kassenversicherung bei Unterschlagungen. Die Kassiererin veruntreute Geld. Da die Angestellte vermögens-

los war, forderte der Arbeitgeber den Verlust vom steuerlichen Berater zurück. Diesem hätten die Unregelmäßigkeiten bei der Erstellung des Jahresabschlusses mit

Plausibilitätsbeurteilung auffallen müssen. Doch sowohl das Landgericht Hannover als auch das Oberlandesgericht Celle wiesen die Ansprüche zurück.

## Haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen

Für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienstleistungen und Handwerkerleistungen kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerermäßigung in Anspruch genommen werden (§ 35a EStG).

Die Rechtsprechung hat in der letzten Zeit einige steuerzahlerfreundliche Entscheidungen getroffen, sodass sich die Finanzverwaltung gezwungen sah, ihr Anwendungsschreiben aus 2014 in einigen wesentlichen Punkten zu überarbeiten. So dürfen die Aufwendungen für geringfügig Beschäftigte nun auch bar geleistet werden. Des Weiteren

werden bestimmte Gutachterkosten unter Handwerkerleistungen subsumiert. Insbesondere sind z. B. die Dichtigkeitsprüfung von Abwasseranlagen, Kontrollmaßnahmen des TÜV sowie Schaden- und Ursachenfeststellung begünstigt. Gutachten für Energiepässe sowie im Zusammenhang mit Finanzierungen und Wertermittlungen sind weiterhin nicht absetzbar.

Ebenso können Aufwendungen für die Versorgung und Betreuung eines im Haushalt des Steuerpflichtigen lebenden Haustiers begünstigt sein. Voraussetzung ist jedoch,

dass die Leistung regelmäßig innerhalb des Haushalts erbracht wird, sodass beispielsweise Tierpensionen nicht begünstigt sind.

Gleichermaßen begünstigt sind Notrufsysteme, die innerhalb des sogenannten betreuten Wohnens im Rahmen einer Senioreneinrichtung rund um die Uhr Hilfestellung bieten und mit der Betreuungspauschale abgegolten sind. Dass andere Hausnotrufsysteme, z. B. der Einbruchnotruf oder das Notruftelefon in der privaten Wohnung, nicht begünstigt sind, ist strittig. Auch hier tritt der Leistungserfolg wie beim betreuten Wohnen innerhalb des Haushalts ein.

Steuerbegünstigte Tätigkeit	Höhe der Steuerermäßigung
Minijobber im Haushaltsscheckverfahren	20 % der Aufwendungen, höchstens 510 € p. a.
Sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis, Pflege-, Betreuungs- und haushaltsnahe Dienstleistungen	20 % der Aufwendungen, höchstens 4.000 € p. a.
Handwerkerleistungen (nicht für öffentlich geförderte Leistungen)	20 % der Aufwendungen, höchstens 1.200 € p. a.

Aufwendungen für Maßnahmen der öffentlichen Hand, die auf Basis gesetzlicher Grundlagen erbracht werden, z. B. Erschließungsbeiträge für den Straßenbau, sind nach Ansicht der Finanzverwaltung weiterhin nicht berücksichtigungsfähig. Die Rechtsprechung entwickelt sich jedoch in eine andere Richtung. So sind beispielsweise von einem Zweckverband durch Beitragsbescheid festgesetzte Kosten für Hausanschlüsse für die Trink- und Abwasser Versorgung begünstigt.

### Wirtschaft und Recht

## Einziehung eines Geschäftsanteils bei Beendigung der Mitarbeit als Partner

Die Gesellschafterstellung in einer GmbH kann an die Mitarbeit im Unternehmen geknüpft werden. In einem vom Oberlandesgericht (OLG) München entschiedenen Fall stritten die Parteien über die Wirksamkeit der Einziehung eines Geschäftsanteils. Die Klägerin war als Beraterin bei einer französischen Gesellschaft angestellt. Nachdem sie zur Partnerin befördert wurde, war sie auch in geringem Umfang am Stammkapital der deutschen Muttergesellschaft (Beklagte) beteiligt. Nachdem das Arbeitsverhältnis mit der Klägerin gekündigt worden war, klagte die Klägerin hiergegen vor den französischen Arbeitsgerichten. Die Gesellschafter der Beklagten beschlossen aufgrund der Beendigung des Anstellungsvertrags die Einziehung des Geschäftsanteils der Klägerin. Laut Satzung war die Einziehung auch bei einem Streit über die Beendi-

gung des Anstellungsvertrags zulässig, solange nicht eine gegenteilige gerichtliche Entscheidung rechtskräftig ist. Eine solche lag auch zum Zeitpunkt der Entscheidung des OLG München noch nicht vor. Die Klägerin beantragte die Erklärung der Nichtigkeit des Beschlusses.

Das OLG München entschied, dass die Einziehung wirksam gewesen sei. Zwar sei eine Satzungsbestimmung zum Recht zur Einziehung bei Beendigung des Anstellungsvertrags unwirksam, wenn im Fall eines Streits über die Wirksamkeit der Kündigung des Vertragsverhältnisses die wirksame Beendigung fingiert werde. Die Möglichkeit willkürlicher Einziehung begründe die Sittenwidrigkeit der Klausel. Die Tatsache aber, dass die Parteien des Gesellschaftsvertrags versucht hätten, die Fiktionsklausel wirksam

zu vereinbaren, zeige trotz Unwirksamkeit der Klausel zumindest den Willen der Vertragsschließenden, dass es für die Wirksamkeit der Einziehung nicht auf eine rechtskräftige arbeitsgerichtliche Entscheidung ankommen solle. Der durch den Streit um eine wirksame Beendigung des Partnerverhältnisses entstehende gesellschaftsrechtliche Schwebezustand sollte zeitnah aufgelöst werden können. Deshalb könne sich ein Gesellschafter, dessen Anteil durch Gesellschafterbeschluss eingezogen wurde, im Fall faktischer Beendigung des Partnerstatus nach Treu und Glauben jedenfalls dann nicht mehr auf dessen ungeklärte formelle Beendigung berufen, wenn nach den Umständen des Falles nicht mehr zu erwarten sei, dass der Gesellschafter eine tatsächliche Mitarbeit als Partner der Beklagten wieder aufnehme.

## Betriebskostenabrechnung vereinfacht

Vermieter haben künftig größeren Spielraum bei der Gestaltung der jährlichen Nebenkostenabrechnung. Legen sie z. B. die Kosten für Wasser, Abwasser und Müllabfuhr auf mehrere Gebäude um, müssen die Rechenschritte zur Umlage der Gesamtkosten auf

die Abrechnungseinheit in der Abrechnung nicht mehr aufgeführt werden. Es reicht aus, die Gesamtkosten für die Abrechnungseinheit pro Kostenart darzustellen, aus denen sich die zu zahlenden Neben- und Betriebskosten für den Mieter errechnen. Der Bundes-

gerichtshof hat seine bisherige strenge Linie geändert, wonach eine in der zuvor beschriebenen Art und Weise durchgeführte Nebenkostenabrechnung bisher deren Unwirksamkeit zur Folge gehabt hätte.

### ATG intern

## ATG stärkt Rechtsberatung

Mit der Zielsetzung unsere Rechtsberatung weiter zu stärken, haben wir eine eigene Gesellschaft gegründet. Die neue Gesellschaft firmiert als

### ATG Rechtsanwalts-gesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH.

Bislang war es aufgrund unserer Rechtsform nicht möglich, als Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte gemeinsam unter dem Namen ATG nach außen aufzutreten, obwohl die ATG traditionell interdisziplinär, also durch die enge Zusammenarbeit von Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und Rechtsanwälten geprägt ist.

Nachdem die antiquierten berufsrechtlichen Vorgaben kürzlich „gefallen“ waren, sind wir im Anschluss in unmittelbarer Pioniersmission aktiv geworden und haben noch rechtzeitig vor dem Jahreswechsel 2016/2017 die Zulassung für unsere neue GmbH erhalten.

Gesellschafter und Geschäftsführer der ATG Rechtsanwalts-gesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH sind Herr Rechtsanwalt Waibel sowie die Geschäftsführer der ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, namentlich Frau Dr. Simone Jäck sowie die Herren Dr. Johannes A. Huber, Karl Nuber, Peter Rucker, Christian Slabon und Thomas Vogl. Zur personellen Stärkung des Anwaltsteams haben wir zudem Herrn Dr. Ehmann als weiteren Partner gewonnen.

In der ATG Rechtsanwalts-gesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH wird vornehmlich die Rechtsberatung unserer Mandanten beheimatet sein. Wenn sich dadurch eine vereinfachte Abwicklung erreichen lässt, werden aber auch einzelne interdisziplinäre Projekte hier angesiedelt.

Die ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bleibt selbstverständlich als „Flaggschiff“ der ATG unverändert bestehen.



**Dr. Erik Ehmann**  
Rechtsanwalt  
e.ehmann@atg-ra.de

Seit Beginn des Jahres verstärkt Herr Dr. Ehmann unser Anwaltsteam. Herr Dr. Ehmann war in den letzten Jahren Partner am Münchener Standort einer internationalen Wirtschaftskanzlei für die Bereiche Gesellschaftsrecht sowie Prozessführung/Schiedsverfahren. In den letzten Jahren hat er seine Mandanten vor allem in großen Streitverfahren mit gesellschaftsrechtlichem, handels- und vertriebsrechtlichem Hintergrund vertreten. Herr Dr. Ehmann verfügt zudem über langjährige Erfahrung im Arbeitsrecht sowie im Recht der Vorstände und Geschäftsführer (einschließlich Organhaftung). Er ist Co-Autor eines Standardkommentars zum Aktienrecht sowie des Handbuchs Corporate Litigation und hält einen LL.M. (Master of Laws) der kalifornischen Universität Berkeley. Bei der ATG wird Herr Dr. Ehmann sich insbesondere auch um den Aufbau des arbeitsrechtlichen Bereichs kümmern.

## Impressum

### Herausgeber

ATG Allgäuer Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

### V.i.S.d.P.

Dr. Simone Jäck  
ATG Allgäuer Treuhand GmbH  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:  
valido marketing services GmbH

## Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Informationsbroschüren finden Sie unter unserer Internetadresse [www.atg.de](http://www.atg.de) in der Rubrik „Publikationen“.

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

# Verfahrensdokumentation nach GoBD

## Was sind Verfahrensdokumentationen und wofür werden Sie gebraucht?



**Kathrin Arrocha**  
Steuerberaterin

Die digitale Transformation ist in vollem Gange und die Finanzverwaltung hält Schritt. Die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (BMF-Schreiben vom 14. 11. 2014, BStBl. I 2014, S. 1450) – kurz GoBD genannt – gelten seit 1.1.2015 und beschreiben, wie im Unternehmen mit digitalen Daten umzugehen ist. Hier werden die Rahmenbedingungen für die ordnungsmäßige Einrichtung von IT-gestützten Systemen und Prozessen im Kontext der Besteuerung und des Rechnungswesens festgelegt. Sie sind von allen Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichtigen zu beachten.

Unabhängig davon, ob Belege auf Papier oder in digitaler Form im Unternehmen vorliegen, müssen diese sicher und geordnet abgelegt werden. Im Vordergrund stehen dabei die Datensicherheit und vor allem die Unveränderlichkeit der Daten. Die GoBD verlangen die Schaffung von Kontroll- und Beweisunterlagen, damit sich ein Dritter – gemeint ist natürlich die Finanzverwaltung – jederzeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögenslage des Unternehmens verschaffen kann. Dies ist bei der Komplexität der individualisierten Softwaresysteme, mit denen Unternehmen heute ihre Prozesse steuern, häufig schwierig. Sie verlangen ein umfangreiches EDV-Wissen, das ein Betriebsprüfer in der Regel nicht hat. Verfahrensdokumentationen sollen dieses Dilemma lösen. Darüber hinaus verlangt die Finanzverwaltung unter anderem zwingend Verfahrensdokumentationen für den Fall, dass im Unternehmen das sog. ersetzende Scannen angewendet wird, d. h. alle eingehenden Papierbelege gescannt und danach vernichtet werden.

### Grundregeln der Verfahrensdokumentation

In einer Verfahrensdokumentation muss der gesamte Workflow von der Belegentstehung oder vom Belegeingang über seine Identifikation und die geordnete und sichere Ablage bis hin zur Vernichtung nach Ablauf der Aufbewahrungsfristen festgehalten werden. Auf diese Weise wird dargelegt, dass eine Buchhaltung den GoBD entspricht und

handels- und/oder steuerrechtliche Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten eingehalten werden.

Theoretisch setzt sich eine Verfahrensdokumentation aus einer allgemeinen Beschreibung, einer technischen Systemdokumentation, einer Anwenderdokumentation sowie einer Betriebsdokumentation zusammen. Die technische Systemdokumentation wird in der Regel vom Softwarehersteller geliefert. Dies ist aber nicht zwingend. Die Struktur und wie umfangreich die Aufzeichnungen sein müssen, richtet sich im Wesentlichen nach den spezifischen Gegebenheiten im Betrieb. Je komplexer und umfangreicher der Prozess, desto wichtiger wird die Prozessbeschreibung. Sie hat außerdem hohe Bedeutung bei elektronischen Prozessen mit wenigen konventionellen Belegen. In diesen Fällen lässt sich in der Regel erst aus einer Prozessbeschreibung erkennen, welche Belege (=Prozesse) wie verknüpft sind.

Der Einsatz eines revisionssicheren DMS wird unbedingt empfohlen. Wird auf den Einsatz verzichtet, muss in einer Verfahrensdokumentation dargelegt werden, wie die Unveränderbarkeit – z. B. durch Schreib- und Zugriffsschutz – der Daten durch entsprechende organisatorische Vorkehrungen eingehalten und deren Überwachung protokolliert wird. Dies ist bei hohem Aufkommen elektronisch zu speichernder Daten keine sinnvolle Lösung.

Fehlende Verfahrensdokumentationen bedeuten für sich genommen zwar nicht, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß ist. Allerdings werden bereits heute in Betriebsprüfungen ohne Vorlage einer Verfahrensdokumentation Mehrergebnisse hinzugeschätzt. Hier sitzt die Finanzverwaltung am längeren Hebel und Gerichtsverfahren mit ungewissem Ausgang sind teuer und langwierig. Die Erstellung von Verfahrensdokumentationen wird in Zukunft Standard sein und sollte daher nicht mehr länger aufgeschoben werden.

Darüber hinaus empfehlen wir ein IKS einzurichten, das Bestandteil der Verfahrensdokumentation sein sollte. Hier werden Zugangs- und Zugriffsberechtigungen, Funktionstrennungen, Erfassungskontrollen (Fehlerhinweise, Plausibilitätskontrollen), Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe, Verarbeitungskontrollen und Schutzmaßnahmen gegen beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten erfasst.

### Verfahrensdokumentation als Chance

Die GoBD stellen ein Gesamtsystem dar, bei dem die einzelnen Aspekte ineinander greifen und aufeinander abgestimmt sein müssen. Betriebsinterne Abläufe sind häufig im Laufe der Jahre „wild“ gewachsen und immer wieder angepasst worden, ohne dass dabei die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Mittelpunkt stand. In der Praxis ist daher auch bei größeren Unternehmen die Einhaltung der GoBD nicht immer gewährleistet. Hinsichtlich der Umsetzung der GoBD im Rahmen der formellen und materiellen Buchführung besteht zwar Gestaltungsfreiheit, die Zwecke müssen aber erfüllt werden.

Die Pflicht zur Erstellung von Verfahrensdokumentationen sollte als Chance begriffen werden, die internen Prozesse zu analysieren, kritisch zu hinterfragen und gegebenenfalls anzupassen. Das alleinige Beschreiben bestehender Prozesse macht aus einem schlechten Prozess keinen guten und die Kraftanstrengung, bestehende Prozesse nicht nur zu dokumentieren, sondern aktiv zu bearbeiten, lohnt sich.

Wir empfehlen daher, Verfahrensdokumentationen zu erstellen und diese regelmäßig zu überprüfen und entsprechend an die tatsächlichen Prozesse anzupassen. Dies gilt für alle Prozesse im Unternehmen mit steuer- und handelsrechtlicher Berührung.

In der Regel sind bei Erstellung einer Verfahrensdokumentation übergreifend viele verschiedene Personen und Abteilungen betroffen. Das Unternehmen muss sicherstellen, dass die Prozessanalyse, Anpassungen an die GoBD und eventuelle Verbesserungen der Handlungsabläufe verantwortlich von einer Person mit umfassender Weisungsbefugnis vorgenommen werden.

### Umsatzsteuerliche Besonderheiten bei elektronischen Rechnungen

Ein Verstoß gegen die GoBD kann z. B. zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund fehlender organisatorischer Maßnahmen führen, die das Unternehmen viel Geld kosten kann. Darüber hinaus kann die Einrichtung eines internen Kontrollsystems im Bereich Umsatzsteuer das Unternehmen bei Berichtigungen von Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen vor dem Vorwurf der Steuerhinterziehung schützen.

Um die Überprüfbarkeit elektronischer Rechnungen zu gewährleisten, müssen im Wesentlichen folgende Kriterien erfüllt sein:

- Die elektronische Rechnung sollte mit einem nachvollziehbaren und eindeutigen Index versehen werden. Es muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein, dass die Verknüpfung zwischen der elektronischen Rechnung und dem Index erhalten bleibt.
- Elektronische Rechnungen müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (z. B. Rechnungen im PDF- oder Bildformat) und für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben. Eine Umwandlung in ein anderes Format ist nur dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden.
- Der Originalzustand der übermittelten und ggf. noch verschlüsselten Rechnung muss jederzeit überprüfbar sein. Bei Umwandlung der elektronischen Abrechnung in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) müssen beide Versionen archiviert werden, derselben Aufzeichnung zugeordnet und mit demselben Index verwaltet werden. Die konvertierte Version muss als solche gekennzeichnet werden.
- Im Fall der Verwendung einer elektronischen Signatur müssen der Signaturprüfchlüssel und das qualifizierte Zertifikat des Empfängers als Nachweis über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten aufbewahrt werden.

- Bei Einsatz von Kryptographietechniken (Verschlüsselungstechniken) müssen die verschlüsselten Abrechnungen in entschlüsselter Form zur Verfügung stehen.
- Der Eingang der elektronischen Abrechnung, ihre Archivierung und ggf. ihre Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung sind zu protokollieren.

Hat der Unternehmer alle Maßnahmen getroffen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug (z. B. eine Umsatzsteuerhinterziehung) einbezogen sind, kann er auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Eine schriftliche Verfahrensdokumentation, in der diese Maßnahmen beschrieben werden und die auch gelebt wird, schützt demnach zuverlässig vor Verlust des Vorsteuerabzugs aus formalen Gründen.

Zur Vermeidung von Risiken sollte das Verfahren der Belegablage klar geregelt sein. Der Prozess sollte schriftlich festgehalten werden und grundsätzlich folgende Fragen beantworten:

- Wie sind der Belegeingang und die Belegidentifikation organisiert?
- Wie wird die Vollständigkeit der gesammelten Belege sichergestellt?
- Nach welchem Ordnungssystem und an welchem Ort werden die Belege abgelegt?
- Wie ist das evtl. Nebeneinander von konventionellen Papierbelegen und originär digitalen Belegen organisiert?
- Wie ist der Ablageort (konventioneller Ordner oder IT-gestütztes Archivsystem) vor Zugriffen Unbefugter und vor Verlust geschützt?
- Wer darf auf den Ablageort zugreifen und Belege einsortieren?
- In welchen Abständen und auf welchem Weg erhält die unternehmensinterne Buchhaltung die Belege?
- Wie wird sichergestellt, dass alle betroffenen Personen die oben genannten Aspekte kennen und beachten?
- Wie wird sichergestellt, dass die Belege nicht vor Ablauf der Aufbewahrungsfristen vernichtet werden?