

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Verwendung einer nicht manipulationsgeschützten Registrierkasse
- Schwellenwerte für Betriebsgrößenklassen erhöht
- Pauschalsteuersatz bei Betriebsveranstaltungen
- Energiepreispauschale ist einkommensteuerpflichtig
- Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer für ein Gebäude
- Termine: Steuer und Sozialversicherung

Ausgabe Juli 2024

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

auch mit unserer Juli-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren (Rechtsstand: 24.5.2024).

STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

Unternehmer

Folgen der Verwendung einer nicht manipulationsgeschützten Registrierkasse

Verwendet ein Unternehmer im Rahmen seiner Kassenführung ein älteres Kassensystem, das objektiv nicht gegen Manipulationen geschützt ist, so ist dies ein schwerwiegender formeller Buchführungsmangel, da keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Einnahmenaufzeichnungen gegeben

ist. Dies rechtfertigt jedoch nicht zwingend eine Vollschätzung, wenn es sich um einen **gängigen Registrierkassentyp** handelt und eine **tatsächliche Manipulation unwahrscheinlich** ist.

Hintergrund: Eine Buchführung, auch Kassenführung, darf nicht manipuliert werden. Um Manipulationen an elektronischen Registrierkassen und PC-Kassen zu verhindern, gibt es seit dem 1.1.2020 die Pflicht, eine sog. zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung, die in der elektronischen Registrierkasse verbaut wird, zu verwenden.

Sachverhalt: Der Kläger betrieb ein Restaurant und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. Den größeren Teil seiner Umsätze in den Streitjahren

2011 bis 2014 erzielte er durch Außer-Haus-Lieferungen. Seit 1999 nutzte er eine elektronische Registrierkasse einfacher Bauart (Modell SKS TS 400), die von 1987 bis 2002 vertrieben wurde und in Deutschland sehr gängig war. Die in den Jahren 1987 und 1988 entwickelte Kassensoftware war in den Streitjahren 2011 bis 2014 nicht mehr manipulations-sicher. Anhaltspunkte für eine Manipulation durch den Klä-ger gab es allerdings nicht. Wegen der Manipulierbarkeit der Kasse verwarf das Finanzamt die Aufzeichnungen des Klä-gers und ermittelte den Gewinn durch eine vollständige Schätzung.

Entscheidung: Der BFH hat der hiergegen gerichteten Klage stattgegeben und die Sache zur weiteren Aufklärung an das Finanzgericht (FG) zurückverwiesen:

- Die Verwendung einer nicht manipulationsgeschützten Re-gistrierkasse ist ein **schwerwiegender formeller Buchfüh-rungsmangel**; denn es ist keine Gewähr mehr für die Voll-ständigkeit der Einnahmenaufzeichnungen gegeben.
- Aus diesem schwerwiegenden formellen Mangel folgt aber nicht zwingend die Berechtigung zu einer Vollschätzung durch das Finanzamt. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sowie der Vertrauensschutz können dazu führen, dass der formelle Buchführungsmangel auf ein geringeres Maß zu reduzieren ist.
- So ist zugunsten des Klägers der **Vertrauensschutz** zu be-rücksichtigen. Bis zum 31.12.2016 hat die Finanzverwal-tung derartige Kassensysteme akzeptiert. Der Gesetzge-ber hat die Pflicht, elektronische Registrierkassen und PC-Kassen mit einer sog. zertifizierten technischen Sicher-heitseinrichtung auszustatten, erst zum 1.1.2020 einge-führt. In den Streitjahren 2011 bis 2014 durfte das vom Klä-ger verwendete Kassensystem aus Sicht der Finanzver-waltung also durchaus noch verwendet werden.
- Der **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** spricht ebenfalls für den Kläger. Das Modell SKS TS 400 war ein weit ver-breitetes Modell, dessen Manipulierbarkeit vorrangig nur dem Kassenshersteller und den Kassenhändlern bekannt war und sich erst Jahre nach dem Vertriebszeitraum herausge-stellt hat. Es sprach daher eine weit überwiegende Wahr-scheinlichkeit gegen eine konkrete Manipulation.
- Hinzu kommt, dass der Kläger weitere Aufzeichnungen ge-führt hat, aus denen sich die vollständige Erfassung seiner Einnahmen ergibt. So hat er etwa täglich den – nicht mani-pulierbaren – Gesamtspeicher („Grand Total“) auf den Ta-gesendsummenbons ausgedruckt. Ferner konnte der Klä-ger für alle Öffnungstage seines Restaurants fortlaufend nummerierte Tagesendsummenbons vorlegen.

Hinweise: Das FG muss nun im zweiten Rechtsgang die von ihm festgestellten formellen und materiellen Fehler gewich-ten.

Das Urteil ist eine Grundsatzentscheidung, die für viele Un-ternehmer nachteilig ist. Denn der BFH bejaht in einem ers-ten Schritt einen schwerwiegenden formellen Buchführungs-fehler, wenn der Unternehmer eine Kasse verwendet, die **objektiv manipulierbar** war bzw. irgendwann einmal **mani-pulierbar wird**. Der schwerwiegende formelle Buchfüh-rungsfehler besteht auch bei Unkenntnis des Unternehmers über die Manipulierbarkeit. Zwar schwächt der BFH die Be-deutung des Buchführungsfehlers in einem zweiten Schritt

ab; das **Risiko liegt nun aber beim Unternehmer**, der bei-spielsweise prüfen muss, ob es sich um einen weit ver-breiteten Kassentyp handelte, oder ob er **zusätzliche Aufzeich-nungen vorlegen** muss, zu denen er gesetzlich gar nicht ver-pflichtet war.

Handelsrechtliche Schwellenwerte für Betriebsgrößenklassen erhöht

Der Gesetzgeber hat die handelsrechtlichen Schwellenwerte für die Betriebsgrößenklassen, die für Kapitalgesellschaften, GmbH & Co. KG und Genossenschaften gelten, um ca. 25 % erhöht. Dies kann zu einer Einstufung in eine niedrigere Grö-ßenklasse und damit zu einer Entlastung bei der Aufstel-lungs-, Prüfungs- oder Offenlegungspflicht führen.

Hintergrund: Im Handelsrecht werden Kapitalgesellschaften in bestimmte Größenklassen eingeteilt: Kleinstkapitalgesell-schaften, kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften. Die Größenklassen gelten auch für haftungsbe-schränkte Personenhandelsgesellschaften wie z. B. die GmbH & Co. KG und für Genossenschaften. Bedeutung hat die Einstufung etwa für die Pflicht zur Erstellung eines An-hangs oder Lageberichts oder aber z. B. für die Pflicht zur Abschlussprüfung.

Wesentlicher Inhalt der Neuregelung:

Kleinstkapitalgesellschaften sind künftig solche, die min-destens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht über-schreiten (in der letzten Zeile die bisherigen Schwellen-werte):

	Bilanz-summe	Umsatzerlöse in den zwölf Mona-ten vor dem Ab-schlussstichtag	Zahl der Arbeitneh-mer im Jahres-durch-schnitt
neu	450.000 €	900.000 €	10
alt	350.000 €	700.000 €	10

Kleine Kapitalgesellschaften sind künftig solche, die min-destens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht über-schreiten (in der letzten Zeile die bisherigen Schwellen-werte):

	Bilanz-summe	Umsatzerlöse in den zwölf Mona-ten vor dem Ab-schlussstichtag	Zahl der Arbeitneh-mer im Jahres-durch-schnitt
neu	7,5 Mio. €	15 Mio. €	50
alt	6 Mio. €	12 Mio. €	50

Mittelgroße Kapitalgesellschaften sind künftig solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten (in der letzten Zeile die bisherigen Schwellen-werte):

	Bilanzsumme	Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag	Zahl der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt
neu	25 Mio. €	50 Mio. €	250
alt	20 Mio. €	40 Mio. €	250

Darüber hinaus wurden auch die Größenklassen für Konzerne angepasst.

Hinweis: Die neuen Werte gelten für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, also erstmals für das Geschäftsjahr 2024. Allerdings dürfen Unternehmen die neuen Schwellenwerte schon auf das nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahr anwenden.

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Pauschalsteuersatz bei Betriebsveranstaltungen

Für den geldwerten Vorteil, der sich aus der Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung ergibt, kann eine Pauschalsteuer von 25 % erhoben werden. Die Anwendung des Pauschalsteuersatzes setzt nicht voraus, dass die Veranstaltung allen Arbeitnehmern offensteht.

Hintergrund: Die Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung kann zu Arbeitslohn führen. Aktuell gilt ein steuerlicher Freibetrag von 110 € pro Arbeitnehmer, der jeweils für zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr gewährt wird. Der Freibetrag wird nach dem Gesetz allerdings nur dann gewährt, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Darüber hinausgehende Kosten können pauschal mit 25 % besteuert werden. Der Gesetzgeber hat mit Wirkung ab dem Jahr 2015 die Betriebsveranstaltung gesetzlich definiert, und zwar als „Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“.

Sachverhalt: Die Klägerin veranstaltete im Jahr 2015 eine Feier für ihren Vorstand, die Kosten i. H. von rund 8.000 € verursachte. Außerdem veranstaltete sie für ihre Mitarbeiter der oberen Leitungsebene eine Weihnachtsfeier, deren Kosten sich auf ca. 168.000 € belief. Das Finanzamt ging bei beiden Veranstaltungen von Arbeitslohn für die Mitarbeiter aus, berücksichtigte keinen Freibetrag und erließ einen Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid, in dem es einen Steuersatz von 81,81 % für die Vorstandsmitglieder und 62 % für die Mitarbeiter der Leitungsebene zugrunde legte. Die Klägerin beehrte hingegen die Anwendung des Pauschalsteuersatzes von 25 %.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der Klage gegen den Nachforderungsbescheid statt und wandte den Pauschalsteuersatz von 25 % an:

- Die Anwendung des Pauschalsteuersatzes von 25 % setzt lediglich eine **Betriebsveranstaltung** voraus. Nach der zum Veranlagungszeitraum 2015 eingeführten gesetzlichen Definition handelt es sich bei einer Betriebsveranstaltung um eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit

gesellschaftlichem Charakter. Diese Voraussetzungen erfüllten beide Veranstaltungen.

- Seit dem Veranlagungszeitraum 2015 ist es nicht mehr erforderlich, dass die Veranstaltung allen Arbeitnehmern offensteht. Zwar wurde dies bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 2014 von der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung verlangt. Der Gesetzgeber hat jedoch bei der ab 2015 gültigen Gesetzesfassung auf dieses Merkmal bewusst verzichtet, weil er die Betriebsveranstaltung abweichend von der bisherigen Rechtsprechung neu regeln wollte.
- Da die Regelung über den Pauschalsteuersatz auf den Begriff der Betriebsveranstaltung Bezug nimmt, ist der Begriff der Betriebsveranstaltung gemäß der Legaldefinition auszulegen. Daher ist der Pauschalsteuersatz von 25 % im Streitfall anwendbar.

Hinweise: Allerdings wird der **Freibetrag** in Höhe von 110 € nur gewährt, wenn die Veranstaltung allen Arbeitnehmern offensteht. Im Streitfall wurde daher zu Recht kein Freibetrag gewährt, da die Betriebsfeiern nur einem begrenzten Kreis von Arbeitnehmern offenstand.

Auch die Finanzverwaltung geht davon aus, dass es seit dem Veranlagungszeitraum 2015 für das Vorliegen einer Betriebsveranstaltung nicht mehr erforderlich ist, dass die Veranstaltung allen Arbeitnehmern offensteht. Der Streitfall hätte vermieden werden können, wenn das FA die Anweisungen des Bundesfinanzministeriums beachtet hätte.

Energiepreispauschale ist einkommensteuerpflichtig

Die im Jahr 2022 an Arbeitnehmer ausgezahlte Energiepreispauschale gehört zu den steuerbaren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die einschlägige Vorschrift im Einkommensteuergesetz ist nicht verfassungswidrig. Dies hat das Finanzgericht Münster (FG) kürzlich entschieden.

Sachverhalt: Im Jahr 2022 zahlte der Arbeitgeber dem Kläger die Energiepreispauschale in Höhe von 300 € aus. Das Finanzamt berücksichtigte diese im Einkommensteuerbescheid für 2022 als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Der Kläger machte geltend, dass die Energiepreispauschale keine steuerbare Einnahme sei. Es handele sich um eine Subvention des Staates, die ohne Bezug zum Arbeitsverhältnis stehe. Der Arbeitgeber sei lediglich als Erfüllungshelfer für die Auszahlung der Subvention tätig geworden.

Entscheidung: Das FG Münster hat die Klage abgewiesen:

- Der Gesetzgeber hat die Energiepreispauschale im Einkommensteuergesetz konstitutiv den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet. Auf einen Veranlassungszusammenhang mit der eigenen Arbeitsleistung kommt es daher nicht an.
- Die einschlägige Vorschrift im Einkommensteuergesetz ist auch verfassungsgemäß: Für die dort geregelte Besteuerung der Energiepreispauschale ist der Bundesgesetzgeber nach dem Grundgesetz zuständig gewesen, da ihm die Einkommensteuer (teilweise) zufließt.
- Aus der Verfassung ergibt sich nicht, dass der Staat nur das sog. Markteinkommen besteuern darf.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Hinweis: Gegen die FG-Entscheidung wurde Revision eingelegt (Az. beim BFH: VI R 15/24). Das Verfahren wurde sowohl von Steuerpflichtigen als auch von der Finanzverwaltung als Musterverfahren angesehen. Bundesweit sind zu der Besteuerung der Energiepreispauschale noch tausende Einspruchsverfahren in den Finanzämtern anhängig.

Vermieter

Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer für ein Gebäude

Der Steuerpflichtige kann eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes durch ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen nachweisen und damit eine höhere Abschreibung geltend machen, als sich nach der gesetzlichen Nutzungsdauer ergibt. Das Gutachten ist anzuerkennen, wenn es sich auf das konkrete Grundstück bezieht und zu den maßgeblichen Kriterien der Nutzungsdauer wie etwa zum technischen Verschleiß, der wirtschaftlichen Entwertung oder zu rechtlichen Nutzungsbeschränkungen Stellung nimmt.

Hintergrund: Gebäude, die vermietet oder betrieblich genutzt werden, können abgeschrieben werden. Die Abschreibung richtet sich nach der Nutzungsdauer des Gebäudes, die gesetzlich vermutet wird, z. B. 33,3 Jahre für betrieblich genutzte Gebäude, die nicht Wohnzwecken dienen oder – je nach Fertigstellungszeitpunkt – 50 oder 33,3 Jahre für vermietete Gebäude im Privatvermögen. Allerdings kann der Steuerpflichtige eine kürzere Nutzungsdauer nachweisen und dann eine höhere Abschreibung in Anspruch nehmen.

Sachverhalt: Die Klägerin erwarb im Jahr 2013 eine vermietete Grundstückshälfte, auf der sich zwei Gebäude befanden. Sie machte in ihrer Einkommensteuererklärung für 2014 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine Abschreibung von ca. 5,26 % auf Grundlage einer Restnutzungsdauer von 19 Jahren geltend; die gesetzliche Abschreibung hätte 2 % bei einer gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer von 50 Jahren betragen. Zur Ermittlung der Restnutzungsdauer legte die Klägerin ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen vor, der die Restnutzungsdauer nach den einschlägigen immobilienrechtlichen Regeln bewertet und dabei berücksichtigt hatte, dass bis zum Erwerb durch die Klägerin keine Modernisierungsmaßnahmen erfolgt waren. Das Finanzamt erkannte lediglich eine Abschreibung von 2 % an.

Entscheidung: Der BFH gab der Klage statt und erkannte eine Restnutzungsdauer von 19 Jahren an:

- Zwar betrug der Abschreibungssatz im Veranlagungszeitraum 2014 2 %, weil der Gesetzgeber von einer Nutzungsdauer für vermietete Gebäude des Privatvermögens von

50 Jahren ausging. Der Steuerpflichtige kann aber eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer nachweisen.

- Eine kürzere Nutzungsdauer kann sich etwa aus einem technischen Verschleiß, einer wirtschaftlichen Entwertung oder aus rechtlichen Nutzungsbeschränkungen ergeben.
- Die Klägerin hat eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer nachgewiesen, indem sie ein **taugliches Gutachten** vorgelegt hat. Für den Nachweis genügt ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen, das auf einzelne Kriterien der Nutzungsdauer Bezug nimmt und die Gegebenheiten des Einzelfalls berücksichtigt.
- Der Gutachter, der das Gutachten für die beiden Gebäude erstellt hat, war öffentlich bestellt und vereidigt. Er hat seine Ermittlung der Restnutzungsdauer auf die einschlägigen gesetzlichen Regelungen gestützt und dabei auch die tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls berücksichtigt, nämlich den Umstand, dass die Gebäude bis zum Erwerb durch die Klägerin nicht modernisiert worden sind. Hieraus hat er nachvollziehbar eine wirtschaftliche Abnutzung abgeleitet, die zu einer wirtschaftlich gemittelten Restnutzungsdauer von 19 Jahren für die beiden Gebäude auf dem Grundstück führte.
- Entgegen der Auffassung des Finanzamts war es nicht erforderlich, dass der Gutachter auch einen technischen Verschleiß bestätigt. Denn es genügt der Nachweis eines wirtschaftlichen Verbrauchs; eine kürzere wirtschaftliche oder rechtliche Nutzungsdauer ist nämlich nur bedingt oder gar nicht vom technischen Gebäudezustand abhängig.

Hinweise: Der BFH macht in seinem Urteil deutlich, dass eine bestimmte Methode wie z. B. ein Bausubstanzgutachten oder ein bestimmtes Ermittlungsverfahren nicht erforderlich ist, um eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer nachzuweisen.

Die Finanzverwaltung stellt an die Gutachten höhere Anforderungen. Der BFH widerspricht der Finanzverwaltung, weil es für die von der Finanzverwaltung geforderten Anforderungen keine gesetzliche Grundlage gibt. Im Gegensatz zur Finanzverwaltung hält es der BFH für denkbar, dass die Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen übernommen wird.

Abschließend entscheiden muss nun noch das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang. Es muss nämlich noch die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung ermittelt werden. Die Klägerin hatte zu Unrecht den Wert für einen Nießbrauch, der ihr an dem Grundstück zustand, als Anschaffungskosten geltend gemacht. Dafür könnten der Klägerin aber Anschaffungskosten aus der Übernahme von Verbindlichkeiten entstanden sein, die bislang noch nicht geprüft worden sind.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im Juli 2024

10.7.2024	Umsatzsteuer; Lohnsteuer, Kirchensteuer zur Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag Zahlungsschonfrist bis zum 15.7.2024 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck)
29.7.2024	Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 29.7.2024 Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 25.7.2024