

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen

Datum

Mandanten-Rundschreiben November/Dezember 2019

Steuermaßnahmen zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms • Elektronische Kassensysteme • Umsatzsteuer: „Quick-Fixes“ • Grundsteuerreform beschlossen • Steuerbefreiung von Jobtickets • Einfache Brötchen sind kein Frühstück • Bürokratieentlastungsgesetz

Sehr geehrte Damen und Herren,

Weihnachten, so scheint es, kommt auch in diesem Jahr für den Gesetzgeber wieder überraschend. In gewohnter Weise sollen kurz vor dem Jahresende noch einige Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen werden. Neben Änderungen aufgrund notwendiger Anpassungen an die EU-Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie geht es um so "wohlklingende" Gesetze wie Bürokratieentlastung oder Klimaschutzprogramm. Inwieweit diese Gesetze ihren Namen verdienen, wird jeder leicht für sich selbst beantworten können. Ansonsten bemerkenswert ist sicherlich die Tatsache, dass der Gesetzgeber die Grundsteuerreform nunmehr tatsächlich noch rechtzeitig vor Fristablauf beschlossen hat. Leider wurde hier den Bundesländern eine Öffnungsklausel eingeräumt. Sie können vom Bundesgesetz abweichen und sich ein eigenes Bewertungsmodell ausdenken. Wenn dies auch beim Thema Grundsteuer wahrscheinlich noch zu verkraften ist, zeigt sich hierin eine schlechte Entwicklung, nämlich die überall zu beobachtende Tendenz zum Rückfall in die "Kleinstaaterei".

Ansonsten berichten wir in unserem heutigen Mandantenrundschreiben in gewohnter Weise über weitere Entwicklungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung.

Bei Ihnen möchten wir uns für die bisherige vertrauensvolle Zusammenarbeit bedanken und Ihnen und Ihrer Familie eine besinnliche Adventszeit, ein frohes Weihnachtsfest und einen guten Rutsch ins neue Jahr 2020 wünschen.

CONCEPTAX
Siekmann, Janell und Partner mbB
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater
Rechtsanwalt

Hellerweg 28
32052 Herford

Postfach 20 61
32010 Herford

Telefon 05221 9831-0
Telefax 05221 9831-40

info@conceptax.de
www.conceptax.de

Amtsgericht Essen PR 1206

Wilhelm Upheber
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Winfried Arbeiter
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Thomas Lilienthal
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Daniel Upheber
Diplom-Kaufmann
Master of Science (M.Sc.)
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Bernhard Kaune
Rechtsanwalt | Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht

Kooperationspartner:

DRWOELKE AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hellerweg 28 | 32052 Herford

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Höherer Grundfreibetrag ab 2020 – Entlastung beim Solidaritätszuschlag erst 2021
- 2 Steuerliche Maßnahmen zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms der Bundesregierung
- 3 Grundsteuerreform endgültig beschlossen
- 4 Riesterrente: Rückforderung von Altersvorsorgezulagen vom Zulageempfänger
- 5 Zahlungen an ein berufsständisches Versorgungswerk nur als Sonderausgaben abzugsfähig?

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 6 Finanzverwaltung zur Steuerbefreiung von Jobtickets usw.
- 7 Anforderungen an einen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug in Form eines Frühstücks
- 8 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2020, Beitragssätze Sozialversicherung
- 9 Sachbezugswerte für 2020
- 10 Rechtsprechung zum Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte"
- 11 Häusliches Arbeitszimmer: Auch bei geringfügiger Nutzung steuerlich abzugsfähig

Für Unternehmer und Freiberufler

- 12 Elektronische Kassensysteme: Rahmenbedingungen ab 1.1.2020
- 13 Bundesrat stimmt Bürokratieentlastungsgesetz III zu
- 14 Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 1.1.2020 wegen Anpassungen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
- 15 Keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags einer grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaft bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen
- 16 Richtsatzschätzung bei fehlerhafter elektronischer Kassenführung
- 17 Vermeidung der Abzinsung von Verbindlichkeiten
- 18 Wohnungsunternehmen: Gebäudeabschreibung nur bei Anlagevermögen

Für Personengesellschaften

- 19 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten
- 20 Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung: Verpächterwahlrecht ermöglicht in manchen Fällen das Hinausschieben der Betriebsaufgabe
- 21 Nicht geltend gemachte Sonderbetriebsausgaben können später nicht nachgeholt werden

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 22 Wertverluste durch Ausfall von Kapitalanlagen steuerlich geltend machen

Für Hauseigentümer

- 23 Überprüfung der Miete bei verbilligter Vermietung
- 24 Zinsabzug nach Ablösung eines Fremdwährungsdarlehens
- 25 Grundstücksenteignung kein steuerlich relevantes privates Veräußerungsgeschäft
- 26 Sonderabschreibung zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 27 Neues aus der Gesetzgebung
- 28 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel
- 29 Beteiligung an einer GmbH als notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden
- 30 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
- 31 Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Für alle Steuerpflichtigen

1 Höherer Grundfreibetrag ab 2020 – Entlastung beim Solidaritätszuschlag erst 2021

Die Steuertarif-Rahmenbedingungen bleiben nach jetzigem Stand auch für 2020 weitgehend unverändert. Lediglich mit dem Familienentlastungsgesetz, welches bereits Ende 2018 verkündet worden war, wurden kleinere Änderungen im Einkommensteuertarif und beim Kinderfreibetrag umgesetzt, deren zweite Stufe nun zum 1.1.2020 greift:

	2019	2020
Kindergeld	1.7.2019: Erhöhung um 10 € je Kind	Unverändert
Steuerlicher Kinderfreibetrag	7 620 €	7 812 €
Grundfreibetrag im Einkommensteuertarif	9 168 €	9 408 €
Ausgleich der "kalten Progression" bei der Einkommensteuer	Die Eckwerte des Einkommensteuertarifs werden entsprechend für 2019 um 1,84 % und für 2020 um 1,95 % verschoben.	

Weiterhin soll ein Großteil der Stpfl. vom **Solidaritätszuschlag** entlastet werden. Das Gesetzgebungsverfahren ist noch nicht abgeschlossen. Die Entlastung wird nach den Planungen des Gesetzgebers erst ab dem 1.1.2021 einsetzen.

Hinweis:

Heftig diskutiert wird die Frage, ob die (Weiter-)Erhebung des Solidaritätszuschlages ab 2020 überhaupt noch verfassungsgemäß ist. Dies steht insbesondere mit dem Auslaufen des Solidarpakts II Ende 2019 im Zusammenhang. Für Stpfl. besteht insoweit allerdings kein Handlungsbedarf, da Bescheide den Solidaritätszuschlag betreffend nur vorläufig ergehen.

2 Steuerliche Maßnahmen zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms der Bundesregierung

Ein Baustein des Klimaschutzprogramms 2030 der Bundesregierung sind steuerliche Fördermaßnahmen. Hierzu liegt nun ein Gesetzentwurf vor, der nach dem Willen der Regierung kurzfristig das Gesetzgebungsverfahren durchlaufen soll. Vorgesehen ist die steuerliche Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an selbst genutzten Immobilien, die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf Bahntickets und die Förderung von Pendlern ab einer Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte von 21 km. Im Einzelnen ist Folgendes geplant:

Energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum:

- Eingeführt werden soll eine neue Steuerermäßigung, mit der ab 2020 für einen befristeten Zeitraum von 10 Jahren energetische Sanierungsmaßnahmen an selbst genutztem Wohneigentum gefördert werden.
- Fördervoraussetzung ist zunächst, dass selbst genutztes Wohneigentum betroffen ist. Unschädlich ist, wenn Teile dieser Wohnung als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden. Eine Förderung scheidet aber aus, wenn aus der Wohnung ganz oder teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden.
- Begünstigtes Objekt ist wie bei der Förderung durch die KfW ein selbst genutztes Wohngebäude, sofern es im Raum der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum gelegen ist und im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme **älter als 10 Jahre** ist.
- Förderfähig sind Einzelmaßnahmen, die auch von der KfW als förderfähig eingestuft sind, wie Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen oder Geschossdecken, die Erneuerung der Fenster oder Außentüren, die Erneuerung bzw. der Einbau einer Lüftungsanlage, die Erneuerung einer

Heizungsanlage, der Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung und die Optimierung bestehender Heizungsanlagen.

- Gefördert werden Baumaßnahmen, die **nach dem 31.12.2019 begonnen** und vor dem 1.1.2030 beendet werden.
- Ein Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug, z. B. weil die Aufwendungen für die selbst genutzte Wohnung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung abzuziehen sind, schließt die Steuerermäßigung aus. Nehmen Stpfl. bereits die steuerliche Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale oder die Steuerermäßigung für Handwerker- oder haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch, kann die Steuerermäßigung für diese Aufwendungen ebenfalls nicht geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt, wenn Stpfl. zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse nach anderen Förderprogrammen (z. B. KfW-Förderung) für die Einzelmaßnahmen am Wohngebäude erhalten.
- Die **Steuerermäßigung soll 20 % der Aufwendungen**, maximal insgesamt 40 000 € je Objekt betragen und ist über drei Jahre zu verteilen: Im Jahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im folgenden Jahr je 7 %, max. je 14 000 € und im dritten Jahr 6 %, max. 12 000 €. Damit können Aufwendungen bis 200 000 € berücksichtigt werden.
- Die konkreten Mindestanforderungen werden in einer gesonderten Rechtsverordnung festgelegt, um zu gewährleisten, dass die steuerlichen Anforderungen der noch zu konzipierenden Bundesförderung für effiziente Gebäude (BEG) entsprechen. Hierzu liegt ein Entwurf der Finanzverwaltung vor. Weiterhin gilt, dass die Maßnahmen zwingend von einem Fachunternehmer ausgeführt werden müssen.

Handlungsempfehlung:

Da nur Maßnahmen gefördert werden, die nach dem 31.12.2019 begonnen werden, ist bei aktuell geplanten Vorhaben ein zeitlicher Aufschub zu prüfen.

Entfernungspauschale:

- Zur Entlastung der Fernpendler soll befristet vom 1.1.2021 bis zum 31.12.2026 die Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer um 5 Cent auf 35 Cent angehoben werden. Die befristete Anhebung wird entsprechend auch auf Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung übertragen.
- Zudem soll für Pendler, die mit ihrem zu versteuernden Einkommen nicht über dem Grundfreibetrag liegen, die Möglichkeit geschaffen werden, alternativ zu den erhöhten Entfernungspauschalen von 35 Cent ab dem 21. Entfernungskilometer eine Mobilitätsprämie in Höhe von 14 % dieser erhöhten Pauschale zu wählen. 14 % entspricht dem Eingangsteuersatz im Einkommensteuertarif, sodass die Prämie dem Steuervorteil entspricht, den ein Steuerzahler beim Eingangsteuersatz durch die Kilometerpauschale von 35 Cent hätte. Eine Begünstigung ergibt sich für Arbeitnehmer sowohl bei den Werbungskosten als auch bei der Mobilitätsprämie allerdings nur, soweit sich die 35 Cent ab dem 21. Entfernungskilometer wegen Überschreitens des Arbeitnehmer-Pauschbetrags auch steuermindernd auswirken bzw. ausgewirkt hätten.

Umsatzsteuer auf Bahnfahrkarten:

Zur Umsetzung des Ziels, die Attraktivität des öffentlichen Personenfernverkehrs mit der Bahn zu verbessern, wird der Umsatzsteuersatz für diese Leistungen von 19 % auf 7 % gesenkt. Dies soll ab dem 1.1.2020 gelten. Bahnfahrten im Nahverkehr unterliegen bereits dem ermäßigten Umsatzsteuersatz.

Handlungsempfehlung:

Profitieren dürften Bahnkunden dann, wenn der Kauf der Fahrkarten bis nach dem 31.12.2019 aufgeschoben wird.

3 Grundsteuerreform endgültig beschlossen

Die Grundsteuerreform ist nun endgültig von Bundestag und Bundesrat beschlossen worden und kann somit kurzfristig in Kraft treten. Damit ist die vom Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber auferlegte Frist zur Neuordnung eingehalten worden und die Grundsteuer kann von den Kommunen auch über den 31.12.2019 hinaus (übergangsweise noch nach den bisherigen Regelungen) weiter erhoben werden.

Im Grundsatz wird an der bestehenden wertabhängigen Bewertung des Grundvermögens festgehalten. Begrifflich wird zukünftig von **Grundsteuerwerten** gesprochen und nicht mehr von Einheitswerten. Um eine wiederkehrende Bewertung der Grundsteuerobjekte zu gewährleisten, werden die Grundlagen für ein weitgehend automatisiertes Bewertungsverfahren geschaffen. Die Bewertung wird deutlich pauschalierender vorgenommen als bislang und es sollen vorhandene Informationen, wie z. B. die von den Gutachterausschüssen festgestellten Bodenrichtwerte, im Wege des elektronischen Informationsaustauschs genutzt werden. Ist der Grundbesitzwert für eine Immobilie bestimmt, so hängt die Grundsteuerbelastung noch von der Steuermesszahl und dem Grundsteuer-Hebesatz der Gemeinde ab. Aus der aktuell anstehenden Neubewertung ergeben sich gegenüber den seit 1935 bzw. 1964 nicht mehr aktualisierten Werten deutliche Wertsteigerungen. Um diese auszugleichen, wird die Steuermesszahl von derzeit einheitlich 0,35 % auf zukünftig 0,034 % gesenkt.

Den Bundesländern wird – vorrangig auf Betreiben des Bundeslands Bayern – eine Öffnungsklausel an die Hand gegeben, sodass diese eine vom Bundesmodell abweichende eigenständige Bewertung gesetzlich regeln können. So hat z. B. Bayern angekündigt, allein die Größe des Grundstücks der Bemessung der Grundsteuer zu Grunde legen zu wollen (Flächenmodell).

In zeitlicher Hinsicht ergibt sich durch die Grundsteuerreform folgende Wirkung:

- Zunächst wird auch über den 31.12.2019 hinaus nach dem bisherigen System und grundsätzlich in bisheriger Höhe die Grundsteuer weiter erhoben. Änderungen der Steuerbelastung können sich auf Grund von Änderungen beim Grundstück oder angepassten Hebesätzen der Gemeinden ergeben.
- In den nächsten Jahren werden die Vorbereitungen für die Neubewertung aller Grundstücke getroffen. Dazu werden auch Erklärungspflichten der Grundstückseigentümer gehören. Auf dieser Basis werden dann erstmals auf den Stichtag 1.1.2022 die neuen Grundsteuerwerte festgesetzt.
- Ggf. werden kurzfristig einzelne Bundesländer vom Bundesmodell abweichende Bewertungsmethoden entwickeln und gesetzlich festschreiben, sodass in diesen Bundesländern auf dieser Basis die Grundsteuerwerte auf den 1.1.2022 festgesetzt werden.
- Nach Festsetzung der Grundsteuerwerte können die Gemeinden abschätzen, wie sich bei diesen das Grundsteueraufkommen insgesamt ändern wird. Auf dieser Basis wird eine Anpassung der Grundsteuer-Hebesätze erfolgen.
- Die neuen Grundsteuerwerte finden für die Grundsteuer ab dem Jahr 2025 Anwendung.
- Sodann sollen im Abstand von 7 Jahren – erstmals also auf den 1.1.2029 – Hauptfeststellungen vorgenommen und aktuelle Grundsteuerwerte ermittelt werden.

4 Riesterreute: Rückforderung von Altersvorsorgezulagen vom Zulageempfänger

Riesterverträge erfüllen in der Praxis vielfach nicht die gewünschten Ziele. Nicht nur, dass die Rendite oft gering ist, so bereitet auch die Abwicklung nicht selten Schwierigkeiten, wie z. B. auch in dem Streitfall, den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte. Die Stpfl. hatte bei einem Anbieter einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag abgeschlossen. Wegen der Angabe des Anbieters, die Stpfl. sei unmittelbar zulageberechtigt, zahlte die Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen (ZfA) jährlich Zulagebeträge, die der Anbieter dem Konto der Stpfl. gutschrieb. Nach Beendigung des Altersvorsorgevertrags stellte die ZfA im Rahmen einer Überprüfung die fehlende Zulageberechtigung der Stpfl. für drei Beitragsjahre fest und forderte die insoweit gewährten

Altersvorsorgezulagen von ihr zurück. Den Einwand der Stpfl., sie treffe kein Verschulden, da die unzutreffenden Zulageanträge von ihrem Anbieter herrührten und die ZfA die Auszahlungen ohne inhaltliche Prüfung vorgenommen habe, ließ das insoweit angerufene Finanzgericht nicht gelten. Es war vielmehr der Ansicht, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Stpfl. auf Rückzahlung lägen vor.

Dies bestätigte nun auch der Bundesfinanzhof. Die insoweit **rechtsgrundlos geleisteten Zulagebeträge können vom Zulageempfänger zurückgefordert werden**. Insbesondere kam eine Rückforderung über den Anbieter nicht in Betracht, da das Konto der Stpfl. beim Anbieter infolge der Beendigung des Altersvorsorgevertrags nicht mehr existiert habe und damit auch nicht mehr belastet werden konnte. Unerheblich sei auch, ob die Stpfl. oder – wie sie behaupte – ihr Anbieter die fehlerhafte Mitteilung über die Zulageberechtigung zu vertreten habe. Der Umstand, dass die ZfA über mehrere Jahre hinweg eine Auszahlung von Zulagen allein auf Grund der ihr vom Anbieter übermittelten Daten veranlasst und erst nachträglich eine Prüfung der Zulageberechtigung der Stpfl. vorgenommen habe, führte auch nicht zur Verwirkung des Rückforderungsanspruchs. Denn dieser Geschehensablauf entspreche in typischer Weise der gesetzlichen Ausgestaltung des Zulageverfahrens.

5 Zahlungen an ein berufsständisches Versorgungswerk nur als Sonderausgaben abzugsfähig?

Zahlungen an ein berufsständisches Versorgungswerk, z. B. bei Ärzten, Architekten, Rechtsanwälten, Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern, werden geleistet, um später eine Rente vom Versorgungswerk zu beziehen. Diese Rentenzahlungen sind – mit unterschiedlichem Anteil je nach Jahr des Renteneintritts – steuerpflichtig. Daher wird vielfach argumentiert, die Zahlungen an das Versorgungswerk seien als vorweggenommene Werbungskosten bei den Renteneinkünften steuermindernd zu berücksichtigen. Die Finanzverwaltung will hingegen nur den betragsmäßig begrenzten Sonderausgabenabzug zulassen.

Über einen solchen Fall hatte jüngst das Finanzgericht Baden-Württemberg zu entscheiden. Im Urteilsfall tätigte ein Rechtsanwalt **Zahlungen zur Auffüllung der infolge eines ehescheidungsbedingten Versorgungsausgleichs gekürzten Rentenanwartschaft**. Das Finanzgericht bestätigt die Ansicht der Finanzverwaltung, dass insoweit nur begrenzt abzugsfähige Sonderausgaben vorliegen. Zwar handele es sich bei der Wiederauffüllungszahlung ihrer Rechtsnatur nach um Erwerbsaufwendungen und damit vorweggenommene Werbungskosten. Der Gesetzgeber habe Altersvorsorgeaufwendungen jedoch den Sonderausgaben zugewiesen. Die gesetzliche Vorgabe betreffe auch Wiederauffüllungszahlungen nach Durchführung eines Versorgungsausgleichs.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Zu dieser Frage des Ausgleichs der Nachteile aus einem Versorgungsausgleich (Wiederauffüllungszahlungen) liegt noch keine höchstrichterliche Entscheidung vor. Daher ist das nun anhängige Verfahren auch für vergleichbare Fälle von Interesse. Jedenfalls müssen grundsätzlich auch steuerliche Aspekte im Rahmen eines scheidungsbedingten Versorgungsausgleichs berücksichtigt werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

6 Finanzverwaltung zur Steuerbefreiung von Jobtickets usw.

Seit dem 1.1.2019 gilt eine Steuerbefreiung für Arbeitgeberleistungen für bestimmte Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (insbesondere Fahrten zwischen Wohnung und erster

Tätigkeitsstätte) sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr (insbesondere Jobtickets). Zu dieser Steuerbefreiung hat die Finanzverwaltung nun Stellung genommen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

a) Grundvoraussetzungen für die Steuerbefreiung

Begünstigt sind

- Arbeitgeberleistungen für Fahrten des Arbeitnehmers mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) – **Personenfernverkehr** – zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (1. Alternative). Zum Personenfernverkehr gehören Fernzüge der Deutschen Bahn (ICE, IC, EC), Fernbusse auf festgelegten Linien oder Routen und mit festgelegten Haltepunkten sowie auch vergleichbare Fernzüge anderer Anbieter (z. B. TGV, Thalys).
- Arbeitgeberleistungen für alle Fahrten des Arbeitnehmers im öffentlichen **Personennahverkehr** (2. Alternative).

Nicht in den Anwendungsbereich fallende Verkehrsmittel sind insbesondere:

- für konkrete Anlässe speziell gemietete bzw. gecharterte Busse oder Bahnen,
- Taxen im Gelegenheitsverkehr, die nicht auf konzessionierten Linien oder Routen fahren,
- Luftverkehr.

Hinweis:

Die Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs ist unabhängig von der Art der Fahrten begünstigt, also auch bei Privatfahrten des Arbeitnehmers. Damit ist – anders als im Personenfernverkehr – bei Fahrberechtigungen, die nur eine Nutzung des Personennahverkehrs ermöglichen, keine weitere Prüfung zur Art der Nutzung vorzunehmen.

Unter die Steuerbefreiung fallen Arbeitgeberleistungen in Form von

- unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Fahrberechtigungen (Sachbezüge) sowie
- Zuschüsse (Barlohn) des Arbeitgebers zu den von den Arbeitnehmern selbst erworbenen Fahrberechtigungen.

Unschädlich ist, wenn die Fahrberechtigung die Mitnahme von anderen Personen umfasst oder die Fahrberechtigung auf andere Personen übertragbar ist.

Von zentraler Bedeutung ist, dass der Steuerbefreiung nur Arbeitgeberleistungen unterliegen, die **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erbracht werden:

- Dies ist der Fall, wenn die **zweckbestimmte Leistung** zum Arbeitslohn **hinzukommt**, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet. Als zusätzlich gilt eine Leistung des Arbeitgebers auch dann, wenn der Arbeitnehmer aus den vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zur Verfügung gestellten Mobilitätsalternativen wählen kann (z. B. Dienstwagen, E-Bike oder Fahrberechtigung für öffentliche Verkehrsmittel).
- Wird eine zweckbestimmte Leistung unter Anrechnung auf den arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn oder durch dessen Umwandlung gewährt (**Gehaltsumwandlung**), liegt nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung keine zusätzliche Leistung vor. Eine mittels Gehaltsumwandlung oder Gehaltsverzicht erbrachte Arbeitgeberleistung fällt somit nicht unter die Steuerbefreiung.

b) Besonderheiten bei Fahrberechtigungen für den Personenfernverkehr

Privatfahrten im Personenfernverkehr sind grundsätzlich nicht begünstigt. Als Besonderheit lässt die Finanzverwaltung aber folgende Vereinfachungen zu:

- Es ist insofern davon auszugehen, dass eine Fahrberechtigung für den Personenfernverkehr nur auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet entfällt und damit steuerbefreit ist, wenn sie lediglich zur Nutzung

für diese Strecke berechtigt. Die tatsächliche Nutzung der Fahrberechtigung auch zu privaten Fahrten ist dann unbeachtlich.

- Geht die Fahrberechtigung für den Personenfernverkehr über die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. hinaus (Fahrberechtigung für ein bestimmtes Gebiet oder eine zusätzliche Strecke), ist davon auszugehen, dass die Fahrberechtigung insoweit auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. entfällt, als der anzusetzende Wert der Arbeitgeberleistung den regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung nur für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. für den entsprechenden Gültigkeitszeitraum nicht überschreitet.

Wird die Fahrberechtigung für den Fernverkehr auch für Fahrten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten, die nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden, oder für eine Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung genutzt, kann der Arbeitgeber im Rahmen einer **Prognoseberechnung** prüfen, ob die Fahrberechtigung bereits bei Hingabe insgesamt steuerfrei belassen werden kann. Insoweit ist die Prüfung nach Maßgabe der Finanzverwaltung wie folgt vorzunehmen:

- **Prognostizierte Vollamortisation ohne Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte:** Ergibt die Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung, dass die Summe aus den ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrberechtigung während deren Gültigkeitsdauer für die Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit oder eine Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung anfallen würden, die Kosten der Fahrberechtigung erreichen oder übersteigen, stellt die Überlassung der Fahrberechtigung an den Arbeitnehmer keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Auf die darüber hinausgehenden Nutzungsmöglichkeiten kommt es dann nicht mehr an.
- **Prognostizierte Vollamortisation:** Ergibt vorstehende Rechnung eine prognostizierte Vollamortisation unter Einbezug der Fahrten für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, ist die Arbeitgeberleistung insgesamt steuerfrei. Sie ist dann vorrangig steuerfrei nach Reisekostengrundsätzen in Höhe der prognostizierten ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrberechtigung während deren Gültigkeitsdauer anfallen würden und im Übrigen nach der Steuerbefreiung für Jobtickets. Auf den Umfang der späteren tatsächlichen Nutzung und die darüber hinausgehenden privaten Nutzungsmöglichkeiten kommt es nicht an.

Hinweis:

In beiden vorgenannten Fällen gilt: Tritt die prognostizierte Vollamortisierung aus unvorhersehbaren Gründen (z. B. Krankheit oder Verschiebung von Dienstreisen) nicht ein, ist eine Nachversteuerung nicht vorzunehmen. Ändern sich die der Prognose zu Grunde liegenden Annahmen grundlegend (z. B. Wechsel vom Außendienst in den Innendienst), hat eine Korrektur und ggf. Nachversteuerung für den noch nicht abgelaufenen Gültigkeitszeitraum zu erfolgen.

Beispiel:

Der Arbeitgeber überlässt seinem Arbeitnehmer eine Bahncard 100 (2. Klasse), die er zum Preis von 4 400 € erworben hat. Nach der Prognose des Arbeitgebers betragen die ersparten Kosten der Einzelfahrscheine für Dienstreisen im Gültigkeitszeitraum 3 000 €. Der reguläre Preis der Jahresfahrkarte für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers hätte 1 600 € betragen. Tatsächlich ergeben sich im Laufe der Gültigkeitsdauer für Dienstreisen des Arbeitnehmers aus unvorhersehbaren Gründen nur ersparte Kosten der Einzelfahrscheine i. H. v. 2 500 €.

Lösung:

Nach der Prognose des Arbeitgebers zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung übersteigen die ersparten Kosten für die Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Bahncard 100 während deren Gültigkeitsdauer für die steuerlich begünstigten Reisetätigkeiten anfallen würden (3 000 €), zusammen mit dem regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (1 600 €) die Kosten der Bahncard 100. Die Bahncard 100 ist daher i. H. v. 3 000 € steuerfreier Reisekostenersatz und der verbleibende Betrag von 1 400 € (4 400 € – 3 000 €) ist eine steuerfreie Arbeitgeberleistung für ein Jobticket. Auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung sowie die private Nutzungsmöglichkeit kommt es nicht an. Dass die prognostizierte Vollamortisation tatsächlich nicht eingetreten

ist, ist unerheblich und führt weder zu einer Nachversteuerung noch zu einer Änderung der steuerfreien Arbeitgeberleistungen für ein Jobticket.

- **Prognostizierte Teilamortisation:** Ergibt die Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung keine Deckung der Kosten für Reisetätigkeiten und für die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte, stellt die Überlassung der Fahrberechtigung zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die Arbeitgeberleistung kann allerdings insoweit steuerfrei belassen werden, als die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung für ein Jobticket vorliegen. Im Übrigen ist die Fahrberechtigung als geldwerter Vorteil dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

Die während der Gültigkeitsdauer der Fahrberechtigung durch deren tatsächliche Nutzung für Fahrten für Reisetätigkeiten/Familienheimfahrten ersparten Fahrtkosten können dann zusätzlich monatsweise oder auch am Ende des Gültigkeitszeitraums als Korrekturbetrag den steuerpflichtigen Arbeitslohn mindern (mittels Verrechnung des dann feststehenden steuerfreien Reisekostenerstattungsanspruchs des Arbeitnehmers). Für die Höhe des Korrekturbetrags können aus Vereinfachungsgründen die ersparten Reisekosten, für die Einzelfahrscheine ohne Nutzung der Fahrberechtigung angefallen wären, begrenzt auf die Höhe der tatsächlichen Kosten der Fahrberechtigung, zu Grunde gelegt werden.

- **Verzicht auf Amortisationsprognose:** Führt der Arbeitgeber keine Amortisationsprognose durch, stellt die Überlassung der Fahrberechtigung zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrberechtigung während der Gültigkeitsdauer für die steuerlich begünstigten Fahrten bei einer Auswärtstätigkeit oder Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung angefallen wären, und für den regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, die für den entsprechenden Gültigkeitszeitraum entstanden wären, sind am Ende des Kalenderjahres der Gültigkeit der Fahrberechtigung als Korrekturbetrag beim steuerpflichtigen Arbeitslohn mindernd zu berücksichtigen.

c) Steuerliche Folgen auf Seiten des Arbeitnehmers

Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen für ein Jobticket **mindern beim Arbeitnehmer den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag**. Der Minderungsbetrag entspricht dem Wert der überlassenen Fahrberechtigung oder dem geleisteten Zuschuss, der ohne die Steuerbefreiung als Arbeitslohn zu besteuern gewesen wäre. Aus Vereinfachungsgründen können als Wert der überlassenen Fahrberechtigung die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer angesetzt werden.

Hinweis:

Erklärt ein Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber, auf die Fahrberechtigung gänzlich zu verzichten (Fahrberechtigung wird nicht angenommen oder zurückgegeben), erfolgt keine Kürzung der Entfernungspauschale. Ein Nachweis des Nutzungsverzichts ist zum Lohnkonto aufzubewahren.

d) Aufzeichnungspflichten des Arbeitgebers

Grundsätzlich gilt, dass der Arbeitgeber die steuerfreien Leistungen im **Lohnkonto** aufzeichnen und in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung ausweisen muss. Dies erfordert eine entsprechend detaillierte Erfassung im Lohnabrechnungsprogramm.

Sorgfältig sind die erforderlichen Nachweise zu führen:

- Zahlt der Arbeitgeber einen **Zuschuss zu den vom Arbeitnehmer selbst erworbenen Fahrberechtigungen**, hat er als Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung die vom Arbeitnehmer erworbenen und genutzten Fahrausweise oder entsprechende Belege (z. B. Rechnungen über den Erwerb eines Fahrausweises oder eine Bestätigung des Verkehrsträgers über den Bezug eines Jobtickets) zum Lohnkonto aufzubewahren.
- Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Fahrberechtigung für den **Personennahverkehr**, hat er zum Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen der

Steuerbefreiung den Beleg für die erworbenen Fahrberechtigungen zum Lohnkonto aufzubewahren.

- Überlässt oder bezuschusst der Arbeitgeber eine Fahrberechtigung für den **Personenfernverkehr**, die über die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. hinausgeht oder auch zu Fahrten im Rahmen von Reisetätigkeiten/doppelter Haushaltsführung genutzt wird, hat er den Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerfreiheit oder den entsprechenden Nachweis zu der von ihm durchgeführten Prognoseberechnung neben dem Beleg für die erworbene Fahrberechtigung ebenfalls zum Lohnkonto des jeweiligen Arbeitnehmers aufzubewahren.

7 Anforderungen an einen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug in Form eines Frühstücks

Arbeitgeber bieten ihren Arbeitnehmern heutzutage viele Annehmlichkeiten am Arbeitsplatz zur Verbesserung der Arbeitsatmosphäre und letztlich mit dem Ziel, gute und produktive Arbeitnehmer zu gewinnen und zu halten. Hierzu gehören oftmals z. B. auch kostenlose Getränke, Obst oder auch Backwaren. In diesen Fällen ist stets zu prüfen, ob ein lohnsteuerlicher Sachbezug für die Arbeitnehmer vorliegt.

Der Bundesfinanzhof hatte nun in diesem Zusammenhang über folgenden Fall zu entscheiden: Die Stpfl. erbringt EDV-Dienstleistungen und entwickelt Software. Daneben bietet sie Schulungen an. Die Stpfl. bestellte arbeitstäglich verschiedene Brötchensorten. Die Backwaren standen in der Kantine den gesamten Tag für Mitarbeiter sowie für Kunden und Gäste der Stpfl. zum unentgeltlichen Verzehr zur Verfügung. Einen Belag (wie z. B. Butter, Konfitüre, Käse oder Aufschnitt) für die Backwaren stellte die Stpfl. nicht bereit. Die Mitarbeiter, Kunden und Gäste der Stpfl. konnten sich zudem ganztägig unentgeltlich aus einem Heißgetränkeautomaten bedienen.

Die Arbeitszeit begann morgens um 8:00 Uhr. Zwischen ca. 9:30 Uhr und 11:00 Uhr hatten die Arbeitnehmer eine etwa halbstündige Pause, die die Stpfl. als bezahlte Arbeitszeit behandelte. Die Pause diente der Kommunikation und dem Austausch der einzelnen Abteilungen (Entwicklung, Vertrieb, Support). Die Mitarbeiter sollten miteinander ins Gespräch kommen, Kontakte pflegen und stellenübergreifende Problemlösungen finden. In dieser Zeit waren auch die Führungskräfte und der Vorstand der Stpfl. zeitweilig zugegen, um sich im Gespräch mit den Mitarbeitern über Probleme im Unternehmen auszutauschen. Während der Pausen wurde der Großteil der von der Stpfl. unentgeltlich zur Verfügung gestellten, unbelegten Backwaren verzehrt.

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass es sich bei der unentgeltlichen Überlassung der Backwaren und der Möglichkeit, Heißgetränke zu sich zu nehmen, um ein Frühstück handele, das mit den amtlichen Sachbezugswerten zu versteuern sei. Die Stpfl. beantragte daraufhin die Pauschalierung der Lohnsteuer. In der Sache war sie allerdings der Meinung, die Backwaren ohne Belag und ein Heißgetränk seien kein Frühstück.

Der Bundesfinanzhof verneint das Vorliegen von Arbeitslohn.

Im vorliegenden Fall handele es sich bei den unentgeltlich zugewandten Lebensmitteln nicht um Arbeitslohn in Form kostenloser Mahlzeiten, sondern um **nicht steuerbare Aufmerksamkeiten**. Die kostenlose Überlassung der Backwaren und Heißgetränke stellte zwar für die Arbeitnehmer der Stpfl. einen Vorteil dar. Dieser war jedoch keine Gegenleistung der Stpfl. für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft. Hierfür spricht im Streitfall insbesondere, dass die Stpfl. die Backwaren und Heißgetränke nur zum sofortigen Verzehr im Betrieb bereitstellte. Sie wurden allen Arbeitnehmern ohne Unterschied gewährt. Der Verzehr fand in der Regel außerdem nicht während echter Pausen, sondern in der (bezahlten) Arbeitszeit statt. Die Arbeitnehmer sollten beim Verzehr der Backwaren und Heißgetränke in der Kantine zusammenkommen und sich über berufliche Angelegenheiten untereinander sowie mit der "Führungsetage" austauschen. Bei dieser Sachlage war die Überlassung der Backwaren nebst Heißgetränk **mit Aufwendungen des Arbeitgebers zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes und zur Schaffung günstiger betrieblicher Arbeitsbedingungen vergleichbar**, denen keine Entlohnungsfunktion zukommt.

Weiter führt das Gericht aus, dass unbelegte Brötchen auch in Kombination mit einem Heißgetränk kein Frühstück im Sinne der Bestimmungen der Sozialversicherungsentgeltverordnung sind. Selbst für ein einfaches Frühstück müsse jedenfalls noch ein Aufstrich oder ein Belag hinzutreten. Auch teilt das Gericht nicht die Auffassung des Finanzamts, auf Grund veränderter Essgewohnheiten könne schon ein Kaffee (to go) und ein unterwegs verzehrtes unbelegtes Brötchen als Frühstück angesehen werden.

Handlungsempfehlung:

Mit diesem Urteil wird die oftmals fast schrankenlose lohnsteuerliche Erfassung der Finanzverwaltung von Vorteilen durch Schaffung günstiger Arbeitsbedingungen eingegrenzt. Festzustellen ist allerdings auch, dass eine **Abgrenzung zwischen nicht steuerbarer Aufmerksamkeit** einerseits und **Arbeitslohn** andererseits stets für den Einzelfall sorgfältig zu prüfen ist. Hierzu ist insbesondere die Motivation des Arbeitgebers für die Stellung der Aufmerksamkeiten zu dokumentieren. Im Einzelfall kann eine Absicherung über eine Lohnsteueranrufungsauskunft sinnvoll sein.

8 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2020, Beitragssätze Sozialversicherung

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2020 wie in der Übersicht "Beitragsbemessungsgrenzen" aufgeführt dar.

Übersicht: Beitragsbemessungsgrenzen

Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	West		Ost	
	2019	2020	2019	2020
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	80 400,00 €	82 800,00 €	73 800,00 €	77 400,00 €
– monatlich	6 700,00 €	6 900,00 €	6 150,00 €	6 450,00 €
Gesetzliche Krankenversicherung/Pflegeversicherung	2019	2020	2019	2020
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	54 450,00 €	56 250,00 €	54 450,00 €	56 250,00 €
– monatlich	4 537,50 €	4 687,50 €	4 537,50 €	4 687,50 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	60 750,00 €	62 550,00 €	60 750,00 €	62 550,00 €
– monatlich	5 062,50 €	5 212,50 €	5 062,50 €	5 212,50 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	54 450,00 €	56 250,00 €	54 450,00 €	56 250,00 €
– monatlich	4 537,50 €	4 687,50 €	4 537,50 €	4 687,50 €

Hinweis:

Der Anstieg der Beitragsbemessungsgrenzen führt bei höher verdienenden Arbeitnehmern zu einem Anstieg der Sozialabgaben sowohl für den Arbeitgeber als auch für den Arbeitnehmer.

Die **Beitragssätze zur Sozialversicherung** bleiben nach jetzigem Stand – abgesehen von Zusatzbeiträgen der Krankenkassen – im Wesentlichen unverändert. Einzig der Beitrag zur Arbeitslosenversicherung soll ab dem 1.1.2020 befristet bis Ende 2022 auf 2,4 % (2019 noch 2,5 %) gesenkt werden.

9 Sachbezugswerte für 2020

Werden den Arbeitnehmern kostenlos oder **verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung gestellt**, so liegen sog. Sachbezüge vor. Diese sind Teil des Arbeitslohns und deshalb als "geldwerter Vorteil" steuer- und sozialversicherungspflichtig. Zu bewerten sind diese

Sachbezüge nach den Ansätzen der Sozialversicherungsentgeltverordnung. Die Sachbezugswerte entwickeln sich wie in der Übersicht "Sachbezugswerte" dargestellt.

Übersicht: Sachbezugswerte

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
	monatlich	monatlich	monatlich	täglich	monatlich	täglich
2020	258,00 €	235,00 €	54,00 €	1,80 €	102,00 €	3,40 €
2019	251,00 €	231,00 €	53,00 €	1,77 €	99,00 €	3,30 €

10 Rechtsprechung zum Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte"

Der Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" ist von zentraler Bedeutung für den Ansatz von Werbungskosten bei Arbeitnehmern. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können nur eingeschränkt im Rahmen der Entfernungspauschale geltend gemacht werden. Tatsächlich entstandene Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen können nur dann geltend gemacht werden, wenn der Arbeitnehmer mehr als acht Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.

Der Bundesfinanzhof hat erstmals zum seit 2014 geltenden Begriff der ersten Tätigkeitsstätte Stellung genommen. Das Gericht weicht dabei geringfügig von der Auslegung durch die Finanzverwaltung ab. Eine erste Tätigkeitsstätte liegt nach diesen Urteilen bereits dann vor, wenn der Arbeitnehmer ihr durch Arbeitsvertrag oder durch vergleichbare Weisung zugeordnet ist und wenn er dort auch zumindest in geringem Umfang tätig ist – insoweit legt der Bundesfinanzhof das Gesetz einschränkender aus als die Finanzverwaltung.

Beispiel:

Ein Monteur kommt jeden Morgen an den Betriebssitz des Unternehmens, nimmt Arbeitsaufträge in Empfang und belädt dort das Montagefahrzeug mit benötigten Werkzeugen und Ersatzteilen. Dies stellt eine ausreichende Tätigkeit dar, um am Betriebssitz verbunden mit einer Zuordnung durch den Arbeitgeber eine erste Tätigkeitsstätte annehmen zu können. Fahrtkosten von und zum Betriebssitz sind nach den Regeln der Entfernungspauschale anzusetzen. Der Ansatz von Reisekosten kommt nur bei einer mehr als achtstündigen Abwesenheit vom Betriebssitz in Frage.

Handlungsempfehlung:

Die Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers muss als solche für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden, wie der Bundesfinanzhof klarstellt. In der Praxis ist dies aber grds. anzuraten. Vorgenommene Zuordnungen sollten auf Basis der nun vorliegenden Rechtsprechung überprüft werden.

Hinweis:

Mit Wirkung **ab dem 1.1.2020** sollen beim Reisekostenrecht **gesetzliche Verbesserungen** erfolgen. So ist die Einführung eines neuen Pauschetrags für Berufskraftfahrer in Höhe von 8 € pro Tag vorgesehen. Ebenso sollen die Verpflegungspauschalen angehoben werden und zwar bei mehr als 8-stündiger Abwesenheit von 12 € auf 14 € und bei mehr als 24-stündiger Abwesenheit von 24 € auf 28 €. Die Pauschale für den An- und Abreisetag soll sich ebenfalls von 12 € auf 14 € erhöhen.

11 Häusliches Arbeitszimmer: Auch bei geringfügiger Nutzung steuerlich abzugsfähig

Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind grundsätzlich nur unter engen Rahmenbedingungen abzugsfähig (kein anderer Arbeitsplatz, Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung). Daneben setzt der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraus, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird. Strittig war nun, ob es ein weiteres Tatbestandsmerkmal gibt, dass die Abzugsfähigkeit daran knüpft, dass das häusliche Arbeitszimmer für die Tätigkeit erforderlich ist.

Im Streitfall machte eine als Flugbegleiterin tätige Stpfl. Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer geltend. Der Raum an sich entsprach den Voraussetzungen und es war auch unstrittig, dass der Stpfl. für die in dem Arbeitszimmer verrichteten Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Finanzamt und Finanzgericht lehnten den Abzug der Kosten dennoch ab und zwar wegen fehlender "Erforderlichkeit" eines Arbeitszimmers im Hinblick auf den zeitlichen Nutzungsumfang.

Der Bundesfinanzhof stellt nun klar, dass unerheblich ist, ob ein häusliches Arbeitszimmer für die Tätigkeit erforderlich ist. Für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen genügt die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof stellt aber auch klar, dass Aufwendungen für gemischt genutzte Räume, die in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden sind und die sowohl zur Erzielung von Einkünften als auch in mehr als nur untergeordnetem Umfang zu privaten Zwecken genutzt werden, insgesamt nicht abziehbar sind.

Für Unternehmer und Freiberufler

12 Elektronische Kassensysteme: Rahmenbedingungen ab 1.1.2020

Ab 2020 ergeben sich weitere Verschärfungen für elektronische Kassensysteme:

- **Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung:** Grundsätzlich ist nach den gesetzlichen Vorgaben jedes eingesetzte elektronische Kassensystem ab dem 1.1.2020 durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen.

Die Finanzverwaltung hat hierzu allerdings mitgeteilt, dass auf Grund der erst sehr späten Verfügbarkeit der notwendigen Software es grundsätzlich **bis zum 30.9.2020** nicht beanstandet wird, wenn die Kassen noch nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung geschützt sind.

Hinweis:

Nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschaffte Registrierkassen, welche die bisherigen Anforderungen (insb. Einzelaufzeichnungspflicht und revisionssichere Speicherung der Einzeldaten) erfüllen, aber bauartbedingt nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung aufrüstbar sind, dürfen längstens **bis zum 31.12.2022** weiterhin verwendet werden. Die Nachweise des Vorliegens dieser Voraussetzungen sind für die jeweils eingesetzte Registrierkasse der Systemdokumentation beizufügen. Hierzu sollte vom Kassenhersteller eine entsprechende Bestätigung eingeholt werden.

- **Mitteilungspflicht:** Nach den neuen gesetzlichen Vorgaben gilt, dass Stpfl. eingesetzte elektronische Aufzeichnungssysteme ab dem 1.1.2020 an die Finanzämter melden müssen. Dies betrifft insbesondere elektronische Kassensysteme. Dem zuständigen Finanzamt sind u. a. die Art und Anzahl der im jeweiligen Unternehmen eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen mitzuteilen.

Hinweis:

Die Meldung muss auf dem amtlichen Vordruck erfolgen. Dieser liegt aktuell allerdings noch nicht vor. Wurde das elektronische Aufzeichnungssystem vor dem 1.1.2020 angeschafft, gilt eine Meldefrist bis zum 31.1.2020.

- **Belegausgabepflicht:** Ab dem 1.1.2020 gilt für alle mit elektronischen Aufzeichnungssystemen erfassten Geschäftsvorfällen eine zwingende Belegausgabepflicht. Die inhaltlichen Anforderungen an den Beleg sind gesetzlich vorgegeben. Ein Beleg muss (mindestens) enthalten:
- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,

- das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangsbeginns sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung,
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
- die Transaktionsnummer,
- für jeden Steuersatz sind die Summen der Entgelte sowie der darin enthaltene Steuerbetrag aufzulisten; im Fall einer Steuerbefreiung muss ein entsprechender Hinweis aufgebracht sein,
- die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls,
- Betrag je Zahlungsart,
- Signaturzähler und
- Prüfwert.

Bei Kassen, die unter die Übergangsregelung bis zum 31.12.2022 fallen, entfallen Angaben des Signaturzählers und der Prüfwert.

Handlungsempfehlung:

Ausnahmsweise kann bei einem Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen auf Antrag und mit Zustimmung der zuständigen Behörde aus Zumutbarkeitsgründen von einer **Belegausgabepflicht** abgesehen werden. Dies gilt auch bei Dienstleistungen.

Handlungsempfehlung:

Dringend ist anzuraten, eine **Inventur der vorhandenen Kassensysteme** zu erstellen und individuell zu prüfen, ob diese zumindest übergangsweise weiterverwendet werden dürfen und wie eine Neubeschaffungsstrategie aussieht. Generell ist bei Neuanschaffungen von Kassensystemen anzuraten, die Gesetzeskonformität bzw. die kurzfristige Nachrüstbarkeit der elektronischen Sicherheitseinrichtung vom Lieferanten/Hersteller bescheinigen zu lassen.

13 Bundesrat stimmt Bürokratieentlastungsgesetz III zu

Der Bundesrat hat dem Bürokratieentlastungsgesetz III zugestimmt. Folgende Änderungen sind hervorzuheben:

- **Einführung der elektronischen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung:** Aktuell müssen Arbeitnehmer ihre Krankschreibungen bei ihrem Arbeitgeber in Papierform einreichen. Nun soll ein elektronisches Meldeverfahren eingeführt werden, das die Einreichung des "gelben Zettels" ersetzt. Es ist vorgesehen, dass künftig die Krankenkassen den Arbeitgeber auf Abruf elektronisch über Beginn und Dauer der Arbeitsunfähigkeit seines gesetzlich versicherten Arbeitnehmers sowie über den Zeitpunkt des Auslaufens der Entgeltfortzahlung informieren. Dies würde eine Vereinfachung sowohl für die Arbeitgeber als auch für die Arbeitnehmer bedeuten.
- **Erleichterungen bei der Archivierung von elektronisch gespeicherten Steuerunterlagen:** Der Datenzugriff der Finanzverwaltung soll für den Fall eingeschränkt werden, bei dem der Stpfl. das Datenverarbeitungssystem wechselt. Künftig soll es ausreichend sein, wenn der Stpfl. fünf Jahre nach einem Systemwechsel oder einer Datenauslagerung einen Datenträger mit den gespeicherten Steuerunterlagen vorhält. Dies soll bereits gelten für Systemwechsel und Auslagerungen, die nach dem 31.12.2013 erfolgt sind.
- Existenzgründer sollen ihre Umsatzsteuer-Voranmeldung künftig vierteljährlich abgeben können statt bisher monatlich, soweit die voraussichtliche Jahressteuer 7 500 € nicht überschreitet.
- Vorgesehen ist eine **Anhebung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmergrenze** von derzeit 17 500 € auf 22 000 € Vorjahresumsatz.
- Die lohnsteuerliche Pauschalierungsgrenze für Beiträge zu einer Gruppenunfallversicherung soll von 62 € auf 100 € angehoben werden.

- Die Steuerbefreiung für betriebliche Gesundheitsförderung soll von 500 € auf 600 € heraufgesetzt werden.
- Ebenso ist eine Anhebung der Grenze zur Lohnsteuerpauschalierung bei kurzfristiger Beschäftigung vorgesehen und es soll die Möglichkeit der Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte eingeführt werden.

14 **Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 1.1.2020 wegen Anpassungen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie**

Änderungen der EU-weit geltenden Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie werden nun auch in Deutschland in nationales Recht umgesetzt und führen zu punktuellen, aber wichtigen Änderungen bei der Umsatzsteuer. Umzusetzen sind zum 1.1.2020 nur sog. Sofortmaßnahmen ("Quick Fixes"). Das Gesetzesverfahren wird kurzfristig abgeschlossen.

a) Reihengeschäfte

Umgesetzt wird die erstmalige EU-einheitliche Regelung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie hinsichtlich der Zuordnungen der Warenbewegung bei Transportveranlassung durch den Zwischenhändler (mittlerer Unternehmer in der Reihe). Hierdurch sollen die derzeit bestehenden Rechtsunsicherheiten bei grenzüberschreitenden Lieferungen eliminiert werden. Damit erfolgt nun eine explizite Regelung der Zuordnung der Beförderung und damit der Ortsbestimmung bei Reihengeschäften. Diese Neuregelung gilt ab dem 1.1.2020.

Hinweis:

Im Ergebnis treten in Deutschland faktisch keine Änderungen zur bestehenden Rechtslage ein. Von Vorteil für die Praxis ist die nun bestehende EU-weite Harmonisierung.

b) Innergemeinschaftliche Lieferungen

Darüber hinaus wird die **Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** des Leistungsempfängers im Zeitpunkt der Lieferung und deren ordnungsgemäße Meldung in der Zusammenfassenden Meldung des leistenden Unternehmers als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eingeführt. Das Fehlen einer ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID-Nr.) des Kunden zum Zeitpunkt der Lieferung lässt sich im Nachgang künftig nicht mehr heilen und führt damit zwingend zu einer Steuerpflicht des Umsatzes. Auch dies gilt ab dem 1.1.2020.

Handlungsempfehlung:

Es ist daher zu empfehlen, dass der Lieferant die Gültigkeit der USt-ID Nr. des Abnehmers vor jeder Lieferung überprüft. Idealerweise wird der Prozess der Prüfung des Vorhandenseins einer zum Zeitpunkt der Lieferung gültigen ausländischen USt-ID-Nr. automatisiert eingerichtet.

Auch wird die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen künftig erst dann gewährt, wenn der liefernde Unternehmer eine **vollständige und richtige Zusammenfassende Meldung** abgegeben hat. Erkennt ein Unternehmer nachträglich, dass eine von ihm abgegebene Zusammenfassende Meldung unrichtig oder unvollständig ist, so ist er – wie schon bisher – verpflichtet, diese innerhalb eines Monats zu berichtigen.

Hinweis:

Berichtigt der Unternehmer eine ursprünglich unrichtige oder unvollständig abgegebene Zusammenfassende Meldung, so wirkt dies laut Gesetzesbegründung für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück. Entsprechendes gilt hiernach für die verspätete Abgabe einer richtigen und vollständigen Meldung.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist besonders wichtig, jede Lieferung in der "richtigen" Zusammenfassenden Meldung zu deklarieren. Korrekt ist die Deklaration in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Rechnung ausgestellt wird,

spätestens jedoch in dem Voranmeldungszeitraum, in dem der auf die Ausführung des Umsatzes folgende Monat endet.

Konsequenzen ergeben sich auch für die Fälle des **innergemeinschaftlichen Verbringens**. So z. B. wenn ein deutscher Lieferant ein Warenlager zur Belieferung niederländischer Kunden in den Niederlanden unterhält und das Lager regelmäßig von Deutschland aus bestückt, ohne dass zu diesem Zeitpunkt schon feststeht, an wen die Waren später geliefert werden. Jeder Warentransport von Deutschland aus ist als "innergemeinschaftliches Verbringen" zu erklären, also wie eine innergemeinschaftliche Lieferung "an die eigene niederländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer". In den Niederlanden ist korrespondierend ein innergemeinschaftlicher Erwerb zu erklären. Ausnahmen gelten, wenn der Warentransport der Art nach vorübergehend oder befristet ist.

Hinweis:

Unternehmen müssen in Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens im Besitz einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Warenbestimmungslandes sein. Liegt eine ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zum Zeitpunkt eines "innergemeinschaftlichen Verbringens" nicht vor, führt dies zur Steuerpflicht des Verbringens im Warenabgangsstaat.

c) Lieferungen über Konsignationslager

Eine Legaldefinition des Konsignationslagers hält das Umsatzsteuergesetz nicht vor. Typischerweise ist ein Konsignationslager ein Warenlager, in welchem sich Waren des Lieferanten befinden. Dabei befindet sich das Lager bei dem Kunden, der ein uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die Ware hat und diese jederzeit entnehmen kann. Zivilrechtlich findet der Eigentumsübergang bei der Warenentnahme statt.

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Warenlieferungen über Konsignationslager war infolge der unterschiedlichen Handhabung innerhalb der EU seit jeher problematisch. Umsatzsteuerlich stellt sich bei der grenzüberschreitenden Bestückung des Lagers die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Lieferung an den Kunden ausgeführt ist und ob der (im Ausland ansässige) Lieferant im Inland umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nachkommen muss.

Nunmehr gelten ab dem 1.1.2020 EU-weit einheitliche Regelungen.

Im Grundsatz wird die Lieferung an den Erwerber zum Zeitpunkt der Warenentnahme durch diesen einer im Abgangsmittgliedstaat steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung und im Bestimmungsmittgliedstaat einem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellt. Dies setzt voraus, dass ein Gegenstand aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet und darauffolgend im Ankunftsmitgliedstaat an einen Abnehmer geliefert wird. Der Abnehmer muss gegenüber dem Unternehmer bis zum Transportbeginn die ihm vom Bestimmungsmittgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwenden und für die Lieferung gesonderte Aufzeichnungen anfertigen. Der Unternehmer muss die Beförderung gesondert aufzeichnen und die USt-ID-Nr. des potenziellen Erwerbers in die Zusammenfassende Meldung aufnehmen.

Hinweis:

Im Ergebnis erspart dies dem Lieferanten die umsatzsteuerliche Registrierung im Bestimmungsmittgliedstaat.

Die Konsignationslagerregelung ist nicht anzuwenden, wenn die Lieferung an den Abnehmer nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Transport ins Auslieferungslager erfolgt. In diesem Fall kommt es am Tag nach Ablauf des Zwölfmonatszeitraums zu einem **innergemeinschaftlichen Verbringen**. Diese Ausnahmeregelung gilt wiederum nicht, wenn die beabsichtigte Lieferung nicht bewirkt wird und der Gegenstand innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Transports wieder in den Ausgangsmittgliedstaat zurückbefördert wird. Der Unternehmer muss dies gesondert aufzuzeichnen.

Erwirbt ein anderer als der ursprünglich vorgesehene Erwerber die Ware aus dem Auslieferungslager, so kann die Konsignationslagerregelung unter bestimmten Voraussetzungen dennoch zur Anwendung kommen.

Hinweis:

Der Lieferant hat künftig in seiner **Zusammenfassenden Meldung** die Warentransporte zur Beschickung von Konsignationslagern vom Kunden im EU-Ausland gesondert zu erklären. Hierzu ist die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers im Bestimmungsmitgliedstaat anzuführen. Sowohl für den Lieferanten als auch für den Kunden ergeben sich bei Anwendung der "Konsignationslagerregelung" besondere **Aufzeichnungspflichten**.

Es ist davon auszugehen, dass die neue Rechtslage nur Wirkung für die Gegenstände entfaltet, deren Transport in das Lager ab dem 1.1.2020 stattfindet.

15 Keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags einer grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaft bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Die Tätigkeit einer GmbH oder einer typischen GmbH & Co. KG, in der eine Komplementär-GmbH alleinig persönlich haftende Gesellschafterin ist und nur diese oder Nicht-Gesellschafter zur Geschäftsführung berufen sind, wird auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung stets als Gewerbebetrieb eingestuft, was eine Belastung mit Gewerbesteuer nach sich zieht. Die Belastung mit Gewerbesteuer kann bei reinen Grundstücksunternehmen vermieden werden, wenn die Voraussetzungen für die sog. erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags für Grundstücksunternehmen gegeben sind. Diese erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags wird nur auf Antrag gewährt und setzt voraus, dass das Unternehmen ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und nutzt oder daneben Wohnungsbauten betreut oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichtet und veräußert. In diesem Fall wird der Gewerbeertrag um den Teil gekürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Der Bundesfinanzhof hat nun die **restriktive Auslegung der Regelung zur erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags** bestätigt. Das Gericht stellt klar, dass eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags ausscheidet, wenn eine grundbesitzverwaltende GmbH neben einem Hotelgebäude auch Ausstattungsgegenstände mitvermietet, die als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sind.

Im Urteilsfall vermietete die Stpfl. (eine GmbH) neben Immobilien (Wohngebäude sowie Sport- und Gewerbepark mit Hotel) nur noch die zur Ausstattung des Hotels gehörenden Wirtschaftsgüter. Bei den mitvermieteten Wirtschaftsgütern handelte es sich u. a. um eine Bierkellerkühlanlage, um Kühlräume und Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen. Der Anteil der Anschaffungskosten der mitvermieteten Wirtschaftsgüter belief sich auf 1,14 % der Gebäudeanschaffungs- und -herstellungskosten.

Der im Gesetz verwendete Begriff des Grundbesitzes ist im bewertungsrechtlichen Sinne zu verstehen. Danach gehören zum Grundvermögen u. a. der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, **nicht aber** Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (**Betriebsvorrichtungen**). Betriebsvorrichtungen sind Gegenstände, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird, dazu gehören im Urteilsfall die Vorrichtungen wie Bierkellerkühlanlage, Kühlräume, Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen. Denn Gegenstand des Betriebs eines Hotels ist es u. a., die Hotelgäste ggf. auch mit gekühlten Getränken und anderen Nahrungsmitteln zu bewirten, deren Lagerung eine Aufbewahrung in Kühlanlagen nebst Möbeln erfordert.

Hinweis:

Hinsichtlich der mitvermieteten Betriebsvorrichtungen liegt auch keine der von der Rechtsprechung entwickelten Ausnahmen vom Ausschluss einer erweiterten Kürzung vor. Nebentätigkeiten sind nicht kürzungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können. Hierzu zählt insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen, Gartenanlagen und Ähnlichem. Eine darüber hinausgehende Mitvermietung von (nicht fest mit dem Grundstück verbundenen) Betriebsvorrichtungen schließt die Kürzung dagegen regelmäßig aus.

Auch eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze, wonach die Überlassung von Betriebsvorrichtungen der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht, wenn diese gegenüber dem Grundvermögen von geringem Wert sind oder auf sie nur ein geringer Teil der Miete oder Pacht entfällt, gibt es nicht, wie der Bundesfinanzhof klarstellt.

Handlungsempfehlung:

Die erweiterte Grundstücks Kürzung kann zu einer deutlichen Steuerentlastung führen. Allerdings ist die restriktive Auslegung dieser Vorschrift zu beachten. Im Einzelfall ist sehr sorgfältig darauf zu achten, dass keine schädliche Leistung erbracht wird. Diese wäre ggf. in eine Schwestergesellschaft auszulagern, um zumindest für einen Teil der Tätigkeit die erweiterte Kürzung erlangen zu können.

16 Richtsatzschätzung bei fehlerhafter elektronischer Kassenführung

In bargeldintensiven Branchen, wie Gastronomie oder Einzelhandel, stehen Prüfungen der Kassenführung im Fokus der Finanzverwaltung. Der Bundesfinanzhof bestätigt in einem Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision die Bedeutung einer **ordnungsgemäßen Kassenführung auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung**. Das Gericht stellt heraus:

- Werden Bareinnahmen mit einer elektronischen Registrierkasse erfasst, erfordert dies auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung die tägliche Erstellung eines **Tagesendsummenbons (Z-Bons)**.
- Weisen die Z-Bons technisch bedingt keine **Stornierungen** aus, liegt ein schwerer formeller Fehler der Kassenaufzeichnungen vor, der die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nötig macht.
- Die Richtsatzschätzung ist eine anerkannte Schätzungsmethode.

Im Urteilsfall ging es um die Ordnungsmäßigkeit der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung bei einer Gaststätte. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung stellte der Prüfer des Finanzamts fest, dass die elektronische Registrierkasse so eingestellt worden war, dass die Tageseinnahmen durch Retouren gemindert werden konnten, ohne dass dies auf dem Z-Bon ausgewiesen wurde. Auch legte der Stpfl., obwohl sein Betrieb im Streitjahr täglich geöffnet gewesen war, nur 149 Z-Bons vor. Das Finanzamt verneinte deshalb die formelle Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und schätzte unter Berücksichtigung der amtlichen Richtsatzsammlung und der betrieblichen Verhältnisse einen Betrag von 50 000 € hinzu.

Das Finanzgericht wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage ab. Der Bundesfinanzhof ließ nun die Revision nicht zu, sodass das Urteil des Finanzgerichts rechtskräftig geworden ist. Der Bundesfinanzhof stellt heraus, wenn die Bareinnahmen mit einer elektronischen Registrierkasse erfasst werden, erfordert dies den **Ausdruck des täglich erstellten Z-Bons**. Fehlen Z-Bons, ist dies – ebenso wie im Fall des Fehlens täglicher Protokolle über das Auszählen einer offenen Ladenkasse – ein formeller Mangel. Dieser formelle Mangel lässt zwar keinen sicheren Schluss auf die Verkürzung von Einnahmen zu. Gleichwohl gibt es systembedingt keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Erfassung der Bareinnahmen, ohne dass eine nachträgliche Ergänzung der Dokumentation bzw. eine anderweitige Heilung des Mangels möglich wäre.

Eine Hinzuschätzung ist nach den Ausführungen des Gerichts dann zulässig und geboten, wenn die Verletzung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung dazu führt, dass keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Erfassung der Bareinnahmen geboten wird. Dies sei bei Stornierungen der Fall, wenn sie in Z-Bons nicht ausgewiesen werden, sondern allein die verbleibende Differenz aus ihnen hervorgeht. Infolge der fehlenden Stornobuchungen lässt sich nicht mehr feststellen, ob lediglich Fehlbuchungen oder auch Einnahmebuchungen gelöscht worden sind.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte die Kassenführung stets regelmäßig überprüft werden. An deren Ordnungsmäßigkeit werden hohe Anforderungen gestellt. Gerade die anstehende Umstellung elektronischer Registrierkassen auf neue Sicherheitsstandards sollte dazu genutzt werden, die Kassenführung im Betrieb grundsätzlich zu überprüfen und steuersicher zu organisieren.

17 Vermeidung der Abzinsung von Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten werden in der Handelsbilanz grundsätzlich nicht abgezinst. Dies betrifft auch unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten. Dagegen ist für die steuerliche Gewinnermittlung gesetzlich festgelegt, dass unverzinsliche Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mindestens einem Jahr, die nicht auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen, zwingend mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sind. Auch kurzfristig kündbare, jedoch auf eine längere Laufzeit angelegte unverzinsliche Verbindlichkeiten, deren Restlaufzeiten zum Bilanzstichtag weder bestimmt noch auch nur annähernd bestimmbar sind, sind abzuzinsen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat nun jedenfalls für das Jahr 2010 die Verfassungsmäßigkeit des gesetzlich bestimmten Zinssatzes bestätigt. Für das Jahr 2010 habe sich das niedrigere Marktzinsniveau noch nicht derart strukturell verfestigt, dass es dem Gesetzgeber nicht noch zuzubilligen gewesen wäre, aus Vereinfachungsgründen an dem statischen Abzinsungssatz von 5,5 % festzuhalten. Ob dies aktuell auch noch gilt, ist strittig.

Diese Abzinsung führt zunächst zu einem deutlichen Abzinsungsertrag, der zu versteuern ist und erst in den folgenden Jahren zu entsprechenden Aufzinsungsaufwendungen. Äußerst nachteilig sind die Folgen bei Verbindlichkeiten mit unbestimmter Laufzeit. Lässt sich die Laufzeit auch nicht im Schätzungswege ermitteln, so ist ein Abzinsungsfaktor von 0,502 zu verwenden.

Handlungsempfehlung:

Aufgrund der möglichen erheblichen steuerlichen Auswirkungen sollte diese Steuerfalle unbedingt beachtet werden.

Die steuerbilanzielle Abzinsungspflicht kann durch Vereinbarung einer sehr niedrigen Verzinsung verhindert werden. Schon eine Verzinsung von z. B. 0,5 % oder 1 % genügt, um der Abzinsungspflicht zu entgehen.

Die Abzinsung einer zunächst unverzinslichen Verbindlichkeit entfällt allerdings dann, wenn später eine Verzinsung vereinbart wird. Allerdings muss die Zinsabrede bis zum Bilanzstichtag getroffen sein. Zeitlich nach dem jeweiligen Bilanzstichtag getroffene Zinsabreden können – selbst wenn sie zivilrechtlich rückwirkend erfolgten – wegen des bilanzsteuerrechtlichen Stichtagsprinzips sowie des allgemeinen steuerlichen Rückwirkungsverbots erst für künftige Wirtschaftsjahre berücksichtigt werden.

18 Wohnungsunternehmen: Gebäudeabschreibung nur bei Anlagevermögen

Für den Immobilienbestand eines Wohnungsunternehmens kann im Grundsatz Gebäudeabschreibung geltend gemacht werden. Das aktuelle Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf verdeutlicht aber, dass eine Gebäudeabschreibung nur dann möglich ist, wenn die Immobilie dem Anlagevermögen zuzuordnen ist. Für **Immobilien im Umlaufvermögen** kann dagegen keine Gebäudeabschreibung geltend gemacht werden. Insoweit ist die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen von großer Bedeutung.

Im Streitfall war Gegenstand einer Publikums-Projektgesellschaft die Entwicklung, Errichtung und Verwertung einer Wohnanlage mit 312 Wohnungen durch Vermietung und spätere Veräußerung der Wohnungen. Das Gericht entschied, dass es sich wegen der von vornherein bestehenden Veräußerungsabsicht bei der Wohnanlage um Umlaufvermögen handelte. Und dies, obwohl sich entgegen der ursprünglichen Planung auf Grund veränderter Marktverhältnisse der Abverkauf der vermieteten Wohnungen nicht nur über drei, sondern über sieben Jahre hinzog.

Die zunächst erfolgte Vermietung der Wohnungen führt nicht zu einer Einstufung als Anlagevermögen, wenn die Veräußerung von Anfang an beabsichtigt ist. Ist – wie im Urteilsfall – von vornherein beabsichtigt, ein Immobilienengagement mit Rücksicht auf die an der Finanzierung beteiligten Anleger nur kurzfristig zu betreiben und steht zur Renditeerzielung der Veräußerungsgewinn gegenüber den Vermietungserlösen eindeutig im Vordergrund, so dominiert die Absicht der Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung. Dann ist auch nicht entscheidend, ob sich die Veräußerung durch unvorhergesehene Umstände verzögert, wenn nur die anfängliche unternehmerische Zielsetzung erhalten bleibt, statt sich zu ändern.

Handlungsempfehlung:

Entscheidend ist insoweit die Absicht der Nutzung bzw. Verwertung. Dies sollte – insbesondere dann, wenn sich diese Absicht im Zeitablauf ändert – sorgfältig dokumentiert werden.

Für Personengesellschaften

19 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, also insbesondere Kommanditisten, ist die Möglichkeit des Ausgleichs von ihnen zuzurechnenden steuerlichen Verlusten der Gesellschaft mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf die geleistete Einlage begrenzt. Wenn in diesen Fällen in 2019 mit Verlusten zu rechnen ist, sollte deren steuerliche Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2019 nicht oder nicht vollständig zu realisieren, weil durch die Verluste das Kapitalkonto negativ würde oder dieses bereits im negativen Bereich ist, sind diese nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar (verrechenbare Verluste). Das Verlustverrechnungspotenzial kann unter Umständen durch geeignete Maßnahmen, die allerdings noch in 2019 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

Handlungsempfehlung:

Zunächst ist erforderlich, dass ein etwaiger steuerlicher Verlustanteil schon vor dem Ende des Wirtschaftsjahrs möglichst exakt prognostiziert wird. Zur Sicherstellung einer umfassenden Verlustverrechnung stehen dann verschiedene Gestaltungsmaßnahmen (z. B. die Erbringung von Bar- und Sacheinlagen oder die Erhöhung des Kapitalkontos durch Umwandlung von Gesellschafterforderungen in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage) zur Verfügung. Die Konsequenzen – v. a. auch nichtsteuerlicher Art – derartiger Maßnahmen sind bedeutsam, sodass dringend anzuraten ist, steuerrechtliche Beratung in Anspruch zu nehmen.

20 Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung: Verpächterwahlrecht ermöglicht in manchen Fällen das Hinausschieben der Betriebsaufgabe

Der Rechtsformgestaltung "Betriebsaufspaltung" kommt in der Praxis eine außerordentlich hohe Bedeutung zu. Begrifflich wird dann von einer Betriebsaufspaltung gesprochen, wenn betriebliche Funktionen, die von einem Unternehmen wahrgenommen werden können, auf zwei oder mehrere rechtlich selbstständige Rechtsträger aufgeteilt werden und hinter diesen Rechtsträgern die gleichen Personen stehen. Eine solche Konstellation wird insbesondere aus Haftungsgründen gewählt, da hierbei die Haftungsmasse des operativ tätigen und damit risikobehafteten Betriebsunternehmens dadurch gemindert wird, indem das wertvolle Anlagevermögen rechtlich separat gehalten wird.

Voraussetzung für das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsaufspaltung ist eine **personelle und sachliche Verflechtung** zwischen Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft. Eine personelle Verflechtung ist dann gegeben, wenn die Personen, die hinter den beiden Unternehmen stehen, auf diese einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben können, welcher im Zweifel dann vorliegt, wenn in beiden Unternehmen eine Willensdurchsetzung mittels Stimmenmehrheit erfolgen kann. Eine sachliche Verflechtung ist dann gegeben, wenn das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft mindestens eine für diese wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt. Dies kann z. B. ein betrieblich genutztes Grundstück sein.

Liegt eine steuerliche Betriebsaufspaltung vor, so hat dies insbesondere zur Folge, dass die an sich vermögensverwaltend tätige **Besitzgesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt**. Dies bedeutet auch, dass die überlassenen Wirtschaftsgüter bei der Besitzgesellschaft als Betriebsvermögen steuerlich verhaftet sind und mithin Wertsteigerungen insoweit bei deren späterer

Realisierung der Besteuerung unterliegen. Auch die Anteile an der Betriebsgesellschaft zählen zum steuerlichen Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft.

Problematisch ist nun, dass **bei Wegfall der personellen Verflechtung grundsätzlich eine Betriebsaufgabe gegeben ist** mit der Folge, dass die stillen Reserven im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens einschließlich der Anteile an der Betriebsgesellschaft aufzudecken und zu versteuern sind. So lag auch der Urteilsfall, über den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte. Konkret ging es um – verkürzt dargestellt – folgenden Fall:

- J und sein Sohn U waren Gesellschafter der P-GbR, an der sie jeweils hälftig beteiligt waren. Die P-GbR vermietete seit 1.5.2002 ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude zur betrieblichen Nutzung an die P-GmbH. Das Grundstück befand sich im Bruchteilseigentum der Gesellschafter J und U, wurde steuerlich also dem Sonderbetriebsvermögen der GbR zugerechnet.
- An der P-GmbH waren J zu 48,8 % und U zu 51,2 % beteiligt. Die P-GmbH handelte mit Textilien, die von ihrer ausländischen Tochtergesellschaft P-Srl hergestellt wurden.
- Zum 30.1.2008 übertrug J seinen Anteil an der P-GmbH unentgeltlich auf U.
- Ende 2008 errichteten J und U eine GmbH & Co. KG, in die die Anteile an der P-GbR eingebracht wurden, sodass das Grundstück, welches bislang von J und U gehalten und über die P-GbR vermietet wurde, in das Eigentum der GmbH & Co. KG überging.
- Das Finanzamt vertrat nun die Auffassung, dass die Betriebsaufspaltung zwischen der P-GbR und der P-GmbH zum 30.1.2008 wegen Wegfalls der personellen Verflechtung geendet habe. Dadurch sei es zu einer Betriebsaufgabe für die P-GbR gekommen, die zu einem Aufgabegewinn in Höhe der stillen Reserven in den Anteilen an der P-GmbH von 50 000 € und der stillen Reserven des Grundstücks von 57 626 € geführt habe.

Der Bundesfinanzhof hat nun das Vorliegen einer **Betriebsaufgabe bei der P-GbR verneint**. Insoweit war entscheidend:

- Die P-GbR hat im Streitjahr 2008 bis zu deren Übergang auf die neu gegründete GmbH & Co. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Die auf die Vermietung des Grundstücks beschränkte Tätigkeit der GbR war bis zum 30.1.2008 infolge einer Betriebsaufspaltung zwischen der P-GbR und der P-GmbH als Gewerbebetrieb anzusehen.
- Allerdings hat die Betriebsaufspaltung am 30.1.2008 geendet. Nur bis zur Übertragung der Gesellschaftsanteile an der P-GmbH auf U am 30.1.2008 bestand eine personelle Verflechtung, denn nach diesem Zeitpunkt konnte alleine U in der P-GmbH seinen Willen durchsetzen.
- Das Ende der Betriebsaufspaltung hat nicht zu einer Betriebsaufgabe geführt, weil die P-GbR ihren Gewerbebetrieb nach den Grundsätzen der Betriebsverpachtung fortgeführt hat. Dementsprechend ist bei der P-GbR zum einen kein Aufgabegewinn entstanden, und zum anderen hat die P-GbR weiterhin bis zu ihrem Untergang durch die Anteilsvereinigung gewerbliche Einkünfte erzielt.

Mit Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung kann also eine Betriebsaufgabe mit Versteuerung der stillen Reserven vermieden werden, wenn die Voraussetzungen für eine **Betriebsverpachtung im Ganzen** vorliegen und keine Betriebsaufgabe erklärt wird. Nach den Rechtsprechungsgrundsätzen reicht es für eine gewerbliche Betriebsverpachtung aus, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände verpachtet werden. Wird lediglich ein Betriebsgrundstück, ggf. in Verbindung mit Betriebsvorrichtungen, verpachtet, so liegt nur dann eine Betriebsverpachtung vor, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Für Groß- und Einzelhandelsunternehmen wird nach der neueren Rechtsprechung angenommen, dass die gewerblich genutzten Räume regelmäßig den wesentlichen Betriebsgegenstand bilden und dem Gewerbe das Gepräge geben – anders als etwa bei dem produzierenden Gewerbe. Dies war vorliegend gegeben. Mit der Einbringung des Vermögens der GbR in die neu gegründete GmbH & Co. KG lag steuerliches Betriebsvermögen auf Grund gewerblicher Prägung vor.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass in bestimmten Fällen auch steuerliche Betriebsaufspaltungen ohne Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven beendet werden können. Solche Fälle sind allerdings steuerlich hochsensibel und bedürfen zwingend eingehender steuerlicher Beratung.

21 Nicht geltend gemachte Sonderbetriebsausgaben können später nicht nachgeholt werden

Entstehen beim Gesellschafter einer Personengesellschaft Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Beteiligung, so können diese steuerlich bei den Einkünften aus der Beteiligung mindernd berücksichtigt werden. Begrifflich wird von Sonderbetriebsausgaben gesprochen. Als Beispiele können genannt werden Fahrtkosten zur Gesellschafterversammlung oder auch Kosten der Refinanzierung des Anteilerwerbs bzw. der Einlageleistung.

Solche Sonderbetriebsausgaben liegen auch dann vor, wenn sich der Gesellschafter im Hinblick auf seine Beteiligung betriebswirtschaftlich, steuerlich oder rechtlich beraten lässt. Nun ist zu beachten, dass **Sonderbetriebsausgaben steuerlich zwingend in der Gewinnfeststellungserklärung der Personengesellschaft erklärt werden müssen**. Trägt der Gesellschafter diese Kosten selbst (was der Regelfall sein dürfte), so muss er die getragenen Aufwendungen der Gesellschaft mitteilen, damit diese die Kosten in der Gewinnfeststellungserklärung berücksichtigen kann. Dieser Umstand wird dann problematisch, wenn die anderen Gesellschafter von den Aufwendungen nichts erfahren sollen. So lag auch ein Streitfall, den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte.

Im Jahr 2008 kam es zum Streit zwischen den beiden Gesellschaftern (damals Ehegatten) einer KG. Die Gesellschafterin F beauftragte in diesem Zusammenhang eine Rechtsanwaltskanzlei. Die abgerechneten Leistungen standen im Zusammenhang mit der Wahrnehmung von Gesellschaftsrechten bei der KG und der Komplementär-GmbH, nachdem sie davon erfahren hatte, dass der Gesellschafter E sich, ohne einen Gesellschafterbeschluss herbeigeführt zu haben, von der KG ein Darlehen über 50 000 € gewährt und ein auch von ihm privat genutztes Fahrzeug geleast hatte und der F die Einsichtnahme in die Buchhaltung der KG verweigert wurde. Die Gesellschafterin beglich die Rechtsanwaltskosten noch in 2008 aus ihren privaten Mitteln. In der Gewinnfeststellung 2008 der KG wurden diese nicht berücksichtigt (weder erklärt noch festgestellt).

Die Ehe zwischen den Gesellschaftern wurde im November 2008 geschieden. Nachdem die Gesellschafterin nun in 2009 sämtliche Anteile der KG übernommen hatte, machte diese die in 2008 getragenen Rechtsanwaltskosten in der Gewinnfeststellung 2009 geltend und verwies auf die Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs. Der Ausweis des Eigenkapitals sei nicht nur zum 31.12.2008 fehlerhaft gewesen, sondern auch noch im Streitjahr 2009. Denn es sei für den Vortrag des Eigenkapitals in das Folgejahr nicht auf dessen Saldo abzustellen, sondern auf die verschiedenen Teilbeträge, aus denen sich der Saldo zusammensetze.

Der Bundesfinanzhof bestätigt nun aber, dass für Sonderbetriebsausgaben, die aus privaten Mitteln bestritten worden sind und im Jahr der Entstehung des Aufwands nicht berücksichtigt wurden, eine erfolgswirksame Nachholung in einem Folgejahr nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs nicht in Betracht kommt. Mit der Bezahlung der Rechtsanwaltskosten in 2008 durch die Gesellschafterin hätte richtigerweise eine Einlage im Sonderbetriebsvermögen gebucht werden müssen. Eine unterlassene Einlagebuchung kann nun später aber nicht erfolgswirksam nachgeholt werden.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass vom Gesellschafter getragene Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Beteiligung zwingend in der Gewinnfeststellungserklärung der Gesellschaft im Wirtschaftsjahr der Entstehung des Aufwands zu erfassen sind. Aus diesem Grund sollte regelmäßig von der Gesellschaft vor Erstellung der Gewinnfeststellungserklärung bei den Gesellschaftern abgefragt werden, ob solche Aufwendungen vorliegen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

22 Wertverluste durch Ausfall von Kapitalanlagen steuerlich geltend machen

Der Bundesfinanzhof hatte klargestellt, dass Verluste aus dem Verfall von Optionen o. ä. und ebenso der insolvenzbedingte Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend gemacht werden können. Dieser Rechtsprechung wollte der Gesetzgeber mit einer gesetzlichen Einschränkung begegnen. Nach aktuellem Stand des Gesetzgebungsverfahrens wird dies nun nicht mehr weiterverfolgt.

Handlungsempfehlung:

Aktuell ist noch offen, ob tatsächlich auf die gesetzliche Einschränkung verzichtet wird. Im Einzelfall ist sehr sorgfältig zu prüfen, ob es angezeigt ist, bereits eingetretene Verluste z. B. aus privaten Forderungen noch bis zum 31.12.2019 zu realisieren und deren steuerliche Geltendmachung anzustreben. Derartige Verluste können allerdings nur mit positiven Kapitaleinkünften verrechnet werden und nicht etwa mit Einkünften anderer Einkunftsarten.

Soweit im Jahr 2019 Verluste z. B. aus Optionen oder Knock-Out-Zertifikaten angefallen sind, ist zu beachten, dass diese von den Banken nicht in jedem Fall als steuerlich anzuerkennende Verluste eingestuft werden. In diesem Fall müssen die Verluste in der Einkommensteuererklärung für 2019 geltend gemacht werden.

Für Hauseigentümer

23 Überprüfung der Miete bei verbilligter Vermietung

Wird eine Wohnung verbilligt vermietet – was insbesondere bei der Vermietung an nahe Angehörige vorkommt, so ist zu beachten, dass gesetzlich ggf. der Werbungskostenabzug eingeschränkt ist. Insoweit gilt:

- Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich und die auf die Wohnung entfallenden Werbungskosten können in vollem Umfang geltend gemacht werden.
- Beträgt die Miete dagegen weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete, so können Werbungskosten nur anteilig geltend gemacht werden; die Miete ist auch in diesem Fall in vollem Umfang als Einnahme anzusetzen.

Wird der Werbungskostenabzug eingeschränkt, so kann sich dies sehr nachteilig auswirken, insbesondere dann, wenn umfangreiche Erhaltungsaufwendungen anfallen oder Finanzierungskosten und Abschreibungen zu berücksichtigen sind.

Bei der ortsüblichen Marktmiete soll es sich um die Kaltmiete zzgl. gezahlter Umlagen handeln. Maßgeblich ist dabei die Miete für eine Wohnung in vergleichbarer Lage, vergleichbarer Art und Ausstattung.

Der Vergleich der vereinbarten Miete mit der ortsüblichen Miete ist nun nicht nur bei Abschluss des Mietverhältnisses vorzunehmen, sondern auch bei einem laufenden Mietverhältnis. Nimmt der Vermieter bei einem laufenden Mietverhältnis keine Mieterhöhungen vor und steigt andererseits die ortsübliche Miete – wie aktuell in größeren Städten –, so kann dies dazu führen, dass ab einem gewissen Punkt die 66 %-Grenze unterschritten wird und eine deutliche Einschränkung des Werbungskostenabzugs greift.

Handlungsempfehlung:

Im Falle einer verbilligten Vermietung sollte regelmäßig die vereinbarte Miete mit der aktuellen ortsüblichen Miete verglichen werden. Dabei können Mieten für vergleichbare Wohnungen oder Angaben aus einem Mietspiegel herangezogen werden. Die ermittelten Zahlen sollten dokumentiert werden. Droht ein Unterschreiten der 66 %-Grenze, so ist zu prüfen, ob eine Mieterhöhung sinnvoll ist und durchgesetzt werden kann.

Des Weiteren ist bei Mietverträgen mit nahen Angehörigen, wie z. B. den eigenen Kindern, stets darauf zu achten, dass die Anerkennung des Mietverhältnisses – und damit des Werbungskostenabzugs – daran geknüpft ist, dass die Vertragsbeziehungen einem Fremdvergleich standhalten und die vertraglichen Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt werden.

24 Zinsabzug nach Ablösung eines Fremdwährungsdarlehens

Zinsen aus der Finanzierung eines Vermietungsobjekts können als Werbungskosten geltend gemacht werden. Insoweit ist allerdings Vorsicht geboten, wenn die Finanzierung mit einem Fremdwährungsdarlehen erfolgt. Dies führte zwar in der Vergangenheit oftmals zu geringen Zinsbelastungen, barg aber Währungskursrisiken. Kommt es dann später zu einer Umschuldung des Darlehens, so sind nach dem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofs Schuldzinsen nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen, soweit das Darlehen zur Bezahlung des bei der Umschuldung realisierten Währungskursverlusts verwendet worden ist.

Im Urteilsfall wurden zwei Eigentumswohnungen angeschafft und mit einem Darlehen in Schweizer Franken (CHF) für umgerechnet 105 000 € finanziert. Nach anfänglicher Selbstnutzung wurden diese Wohnungen später vermietet. Im Jahr 2011 schuldete der Stpfl. das Fremdwährungsdarlehen um. Wegen der Währungskursentwicklung (CHF/€) hatte sich die Rückzahlungsverpflichtung (in €) auf 139 309,58 € erhöht. Der Stpfl. nahm deshalb ein Darlehen über 139 000 € auf und verwendete die Valuta dazu, um CHF zu erwerben und das Fremdwährungsdarlehen zurückzuzahlen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung machte der Stpfl. nun die Zinsen dieses Darlehens über 139 000 € geltend. Das Finanzamt erkannte die Zinsen nur insoweit an, als diese auf den ursprünglichen Finanzierungsbedarf von 105 000 € entfielen.

Dies bestätigte nun der Bundesfinanzhof. Grundsätzlich können auch auf ein **Umschuldungsdarlehen** gezahlte Schuldzinsen durch die Einkünfteerzielung veranlasst und damit als Werbungskosten abzugsfähig sein. Zwar wird das Umschuldungsdarlehen nicht dazu verwendet, um Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bezahlen, sondern um ein bestehendes Darlehen abzulösen. Der am ursprünglichen Darlehen begründete Veranlassungszusammenhang setzt sich jedoch am Umschuldungsdarlehen fort, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer marktüblichen Finanzierung bewegt.

Zahlungen, mit denen **Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen** ausgeglichen werden, sind nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Das Wechselkursrisiko ist (positiv wie negativ) nicht durch die Vermietung und Verpachtung veranlasst, auch wenn das auf fremde Währung lautende Darlehen zur Bezahlung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet worden ist. Der Mehraufwand fällt wie die Tilgung in die (nicht steuerbare) Vermögenssphäre

Hinweis:

Im Urteilsfall lag noch die Besonderheit vor, dass die beiden Eigentumswohnungen zunächst selbstgenutzt und erst dann vermietet waren. Dies ist unschädlich. Auch bei einem Umschuldungsdarlehen entsteht der Veranlassungszusammenhang nachträglich, wenn das Objekt bis zur Umschuldung zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist, sobald sich der Eigentümer endgültig zur Vermietung entschlossen hat.

25 Grundstücksenteignung kein steuerlich relevantes privates Veräußerungsgeschäft

Werden vermietete Immobilien innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder verkauft, so wird der erzielte Veräußerungsgewinn steuerlich erfasst. Erfolgt die Veräußerung hingegen erst nach Ablauf dieses **Zehnjahreszeitraums**, bleiben die Wertsteigerungen der Immobilie insgesamt steuerfrei.

Auch wenn diese steuerliche Regelung zur Erfassung von Wertsteigerungen bei Verkauf innerhalb der Zehnjahresfrist schon lange existiert, stellen sich immer noch Abgrenzungsfragen. So war bislang ungeklärt, ob ein **Eigentumsverlust durch Enteignung** als Veräußerung anzusehen ist. Dies hat der Bundesfinanzhof nun verneint.

Im Streitfall hatte der Stpfl. an einem unbebauten Grundstück im Jahr 2005 einen zusätzlichen Miteigentumsanteil durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung erworben. Hierdurch wurde er Alleineigentümer des Grundstücks. Im Jahr 2008 führte die Stadt, in der das Grundstück belegen war, ein Bodensonderungsverfahren durch und erließ einen dieses Grundstück betreffenden und an den Stpfl. gerichteten Sonderungsbescheid nach dem Bodensonderungsgesetz, mit dem das Eigentum an dem Grundstück auf die Stadt überging. Der Stpfl. erhielt eine Entschädigung i. H. v. 600 000 € für das gesamte Grundstück. Das Finanzamt sah in der Enteignung in Bezug auf den in der Zwangsversteigerung erworbenen Miteigentumsanteil ein Veräußerungsgeschäft und wollte den erzielten Gewinn versteuern.

Der Bundesfinanzhof verneinte dies aber. Entscheidend ist, dass die Begriffe "Anschaffung" und "Veräußerung" als Merkmale eines privaten Veräußerungsgeschäfts entgeltliche Erwerbs- und Übertragungsvorgänge erfassen, die wesentlich vom Willen des Stpfl. abhängen; sie müssen Ausdruck einer wirtschaftlichen Betätigung sein. An einer willentlichen Übertragung auf eine andere Person fehlt es, wenn – wie im Falle einer Enteignung – der Verlust des Eigentums am Grundstück ohne maßgeblichen Einfluss des Stpfl. (und ggf. auch gegen seinen Willen) stattfindet. In gleicher Weise kann es am willentlichen Erwerb bei Rechtsgeschäften zur Vermeidung einer Enteignung oder Umlegung fehlen.

26 Sonderabschreibung zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus

In Kraft getreten ist die steuerliche Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau. Gefördert werden grds. Baumaßnahmen, durch die auf Grund eines **nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags** oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neuer, bisher nicht vorhandener Wohnraum in einem Gebäude (neu oder Bestand) geschaffen wird. Die neue Sonderabschreibung ist neben der regulären linearen AfA (2 %) vorzunehmen und beträgt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren bis zu jährlich 5 %. Damit können insgesamt in den ersten vier Jahren bis zu 28 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Die Bemessungsgrundlage für die >Sonderabschreibungen ist allerdings auf maximal 2 000 € je qm Wohnfläche begrenzt.

Die Sonderabschreibung ist an weitere Voraussetzungen geknüpft. Wesentlich ist insbesondere, dass die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3 000 € je Quadratmeter nicht übersteigen dürfen**. Fallen höhere Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, führt dies ohne weiteren Ermessensspielraum zum vollständigen Ausschluss der Förderung. Auch nachträgliche Anschaffungskosten innerhalb der ersten drei Jahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung/Herstellung können zum Überschreiten dieser Schwelle und damit zur nachträglichen Rückgängigmachung der Sonderabschreibung führen.

Handlungsempfehlung:

Werden aktuell grds. förderfähige Baumaßnahmen vorgenommen, so muss insbesondere die Begrenzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf 3 000 € je Quadratmeter beachtet werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

27 Neues aus der Gesetzgebung

a) JStG 2019: Einführung einer Legaldefinition der Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. d.. § 17 EStG

Konkret ist für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter eine Ergänzung des § 17 EStG um einen neuen Abs. 2a vorgesehen, um damit – in Reaktion auf die Rechtsprechung des IX. Senats des BFH aus dem Jahr 2017 – eine Legaldefinition der Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. d.. § 17 EStG einzuführen. Im Ergebnis soll die bisherige Sichtweise nach der Rechtslage vor dem MoMiG für steuerliche Zwecke wiederhergestellt werden.

Zu den nachträglichen Anschaffungskosten von Anteilen i. S. d.. § 17 EStG gehören auch zum einen Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war; zum anderen Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Darüber hinaus soll in Bestätigung der bisherigen Rechtslage geregelt werden, dass auch offene und verdeckte Einlagen (z. B. Nachschüsse) zu nachträglichen Anschaffungskosten führen.

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten soll die gesellschaftsrechtliche Veranlassung sein. Hierzu definiert Satz 4, dass eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte, d. h., wenn die Hingabe oder das Stehenlassen von Darlehen an die Kapitalgesellschaft nicht zu fremdüblichen Konditionen gewährt wurde.

Hinweis:

Es ist zu erwarten, dass das Gesetzgebungsverfahren noch im Dezember 2019 abgeschlossen werden wird.

Handlungsempfehlung:

Hinsichtlich der praktischen Anwendung einer etwaigen Neuregelung kann jedenfalls schon jetzt empfohlen werden, die **gesellschaftsrechtliche Veranlassung gewährter Darlehen** bzw. sonstiger Sicherheiten sorgfältig zu dokumentieren, z. B. in Form von Belegen über die Ablehnung der Darlehensgewährung durch ein Kreditinstitut.

b) Rückführung des Solidaritätszuschlags

Da nur Zahler von Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer von der Erhebung des Solidaritätszuschlags entlastet werden sollen, bedeutet dies für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter, dass der Solidaritätszuschlag weiterhin nicht nur auf die Körperschaftsteuer erhoben werden soll, sondern auch auf die sog. Abgeltungsteuer, mit der im Grundsatz Gewinnausschüttungen belastet werden.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist aufmerksam zu beobachten, insbesondere unter dem Aspekt der angekündigten Prüfung der Verfassungswidrigkeit einer weiteren Erhebung des Solidaritätszuschlags über das Jahr 2019 hinaus. Sollten Gewinnausschüttungen weiterhin der Abgeltungsteuer und dem Solidaritätszuschlag unterliegen, so wäre im konkreten Einzelfall zu prüfen, ob ein Antrag auf Besteuerung nach der tariflichen Einkommensteuer in Betracht kommt (wenn dadurch die Belastung mit dem Solidaritätszuschlag vermieden werden könnte) und ob sich insoweit eine geringere Steuerlast ergeben könnte.

28 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

Bilanzpolitik: Bedeutung der HGB-Größenklassen

Kleine Kapitalgesellschaften genießen gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften eine Reihe von Vorteilen bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung, sodass auch vor dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB für Kapitalgesellschaften im Auge behalten werden sollten. So unterliegen kleine Kapitalgesellschaften nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer. Die Aufstellung des Jahresabschlusses kann für diese Gesellschaften später erfolgen. Außerdem sind auch deutlich weniger Pflichtangaben im Anhang zu machen, die Bilanz braucht weniger tief gegliedert zu werden und auf einen Lagebericht kann verzichtet werden. Darüber hinaus existieren noch deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger, so braucht die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offengelegt zu werden.

Daher sollte zum Jahresende geprüft werden, ob die jeweiligen **Schwellenwerte** durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Allerdings treten die Rechtsfolgen ohnehin erst dann ein, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten werden.

Die Größenklassen des § 267 HGB sind wie folgt:

	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
Bilanzsumme	≤ 6 Mio. €	≤ 20 Mio. €	> 20 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 12 Mio. €	≤ 40 Mio. €	> 40 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250

Entsprechende Gestaltungsüberlegungen sind auch bei Vorliegen von Tochtergesellschaften bezüglich der Schwellenwerte zur Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses anzustellen.

29 Beteiligung an einer GmbH als notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden

Der BFH hat zur Frage der Zuordnung einer GmbH-Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden wichtige Leitlinien formuliert:

- Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie entweder dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Stpfl. entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Stpfl. zu gewährleisten.
- Eine Förderung in der ersten Alternative ("Förderung der gewerblichen Betätigung des Stpfl.") erfordert, dass der Stpfl. seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Wohle seines Einzelgewerbebetriebs einsetzt. Dies ist regelmäßig dann gegeben, wenn zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Einzelgewerbebetrieb eine intensive und nachhaltige Geschäftsbeziehung besteht, die sich für den Einzelgewerbebetrieb als erheblich vorteilhaft erweist und dieser Vorteil seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Im Rahmen einer derartigen Geschäftsbeziehung wird die Kapitalbeteiligung erst recht zum Zwecke der Förderung des Einzelgewerbebetriebs eingesetzt, wenn diesem hierdurch fremdunübliche Vorteile verschafft werden.

Im Streitfall war diese Frage der Zuordnung streitig geworden, weil es durch eine unentgeltliche Übertragung der Beteiligung nach Ansicht des FA zu einer Entnahme der Beteiligung und mithin zu einer Entnahmebesteuerung gekommen war.

Die Zuordnung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen und die insoweit zu treffende Feststellung, ob der Stpfl. die Beteiligung in den Dienst seines Einzelgewerbebetriebs stellt, setze weder eine rechtliche noch faktische Beherrschung der Kapitalgesellschaft voraus. Ebenso wenig sei die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen davon abhängig zu machen, dass die Kapitalgesellschaft keinen über die Geschäftsbeziehung zum Einzelgewerbetreibenden hinausgehenden erheblichen Geschäftsbetrieb unterhält.

Im konkreten Streitfall gehörte die Beteiligung an der GmbH nach Feststellung des BFH zumindest in der Gründungs- und Anlaufphase des Einzelbetriebs zum notwendigen Betriebsvermögen. Und diese Eigenschaft verliere, so der BFH, ein Wirtschaftsgut nicht etwa durch eine Änderung in den Umständen, die die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen begründet haben, sondern erst durch eine Entnahme. Eine solche Entnahme aus dem Betriebsvermögen ist mit dem Teilwert zu bewerten. Diese Rechtsfolge soll nach BFH-Auffassung auch dann eintreten, wenn die Beteiligung nach der Überführung ins Privatvermögen nach § 17 EStG steuerverhaftet bleibt, da dies zu ertragsteuerlichen Systeminkonsequenzen führt und i. Ü. dafür auch kein praktisches Bedürfnis besteht.

Hinweis:

Die Zuordnung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden, eines Freiberuflers oder zum Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft ist häufig Streitpunkt mit der FinVerw. In einschlägigen Fällen sollte daher sehr sorgfältig aufgeklärt und dokumentiert werden, welche wirtschaftlichen Beziehungen zu der Kapitalgesellschaft bestehen. Erfolgt eine Zuordnung zum steuerlichen Privatvermögen, so ist zu beachten, dass die Veräußerungsvorgänge gleichwohl häufig durch § 17 EStG steuerlich erfasst werden – während Gewinnausschüttungen der sog. Abgeltungsteuer unterliegen können.

30 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind wichtige in 2019 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

Organschaft

- **Körperschaftsteuerliche Organschaft – Notwendige Anpassung des Ergebnisabführungsvertrags:** Mit Urteil v. 10.5.2017 (Aktenzeichen I R 93/15, BStBl II 2019, 278) hatte der BFH entschieden, dass EAV bei Organschaften nur dann die Voraussetzungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. erfüllen – und damit anerkannt werden können –, wenn der Gewinnabführungsvertrag bei wörtlicher Wiedergabe des § 302 AktG auch die Regelung des § 302 Abs. 4 AktG enthält. In Alt-Fällen war ein fehlender Verweis bzw. eine fehlende Wiedergabe des § 302 Abs. 4 AktG im Gewinnabführungsvertrag bisher nicht zu beanstanden. Vor diesem Hintergrund ist nun die BMF-Vertrauensschutzregelung zu sehen, mit der geregelt wird, dass EAV, die von der Billigkeitsregelung umfasst waren, der Anerkennung der Organschaft nicht entgegenstehen, wenn diese bis zum Ablauf des 31.12.2019 an die Regelung des § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG (sog. dynamischer Verweis) angepasst werden. In diesen Fällen liegt auch kein Neuabschluss vor und die fünfjährige Mindestlaufzeit beginnt auch nicht von Neuem zu laufen.

Hinweis:

In einschlägigen Organschaftsfällen sollte der EAV also noch vor dem Jahresende angepasst werden, es sei denn, das Organschaftsverhältnis wird vor dem 1.1.2020 beendet. Generell ist anzuraten, EAV regelmäßig aus steuerlicher Sicht zu überprüfen.

- **Beendigung einer umsatzsteuerlichen Organschaft – Geschäftsveräußerung:** Mit besonderer Relevanz für den Bereich der Umstrukturierungen hat der BFH entschieden, dass die im Rahmen der Beendigung einer Organschaft erfolgende Übertragung des Betriebsgrundstücks durch die frühere Organträgerin auf die frühere Organgesellschaft (Erwerberin) als nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung anzusehen ist, wenn die Erwerberin die

unternehmerische Tätigkeit des Organkreises fortführt. Dies soll selbst dann gelten, wenn die Organschaft einen oder mehrere Tage vor der Übertragung des Grundstücks geendet hat und daher die Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit durch die Erwerberin vor der Übertragung des Grundstücks auf die Erwerberin erfolgt ist.

Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene:

- **Steuerfreie Beteiligungserträge nach § 8b Abs. 2 KStG bei gewinn- und umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen:** Der BFH hat entschieden, dass die zu den Vorschriften der §§ 16 und 17 EStG ergangene Rechtsprechung, nach der gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderungen erst im Zeitpunkt ihrer Realisation zu einem Veräußerungsgewinn führen, auch für Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG gilt. Der BFH führt dazu aus, dass ein Veräußerungsgewinn grundsätzlich im Veräußerungszeitpunkt entstehe und daher regelmäßig stichtagsbezogen auf den Veräußerungszeitpunkt zu ermitteln sei. Für Fälle der gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen sei hingegen auf die Realisation des Veräußerungsentgelts abzustellen, da der Veräußerer die Gewinne erst im Zeitpunkt des Zuflusses erziele. In späteren Jahren zufließende Kaufpreisbestandteile seien zwar Teil des Veräußerungsgewinns, aber erst im Zeitpunkt ihres Zuflusses ertragswirksam zu erfassen und gem. § 8b Abs. 2 KStG steuerlich außer Ansatz zu lassen.

Hinweis:

Von derartigen Sachverhalten gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreisforderungen getrennt zu sehen sind solche Fälle, in denen nachträgliche Veränderungen des Veräußerungspreises aus einem Anteilsverkauf (sowie nachträglich angefallene Veräußerungskosten) eintreten; derartige Veränderungen wirken nach höchstrichterlicher Rechtsprechung auf den Veräußerungszeitpunkt zurück.

- **Steuerfreie Beteiligungserträge – Gewinnermittlung bei Anteilsveräußerung im Zusammenhang mit Währungskurssicherungsgeschäften:** Der BFH hat zur Berücksichtigung von Währungskurssicherungsgeschäften entschieden, dass das Ergebnis aus einem Devisentermingeschäft, das der Veräußerer vor der Veräußerung zum Zweck der Minimierung des Währungskursrisikos in Bezug auf den Veräußerungserlös abgeschlossen hat, in den nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinn einzubeziehen ist. Eine solche zusammengefasste Betrachtung hält das Gericht für geboten, wenn von Anfang an eine Wiederverkaufsabsicht für die erworbenen Gesellschaftsanteile bestand und die Devisentermingeschäfte ausschließlich der diesbezüglichen Kurssicherung dienen ("Micro-Hedges").
- **Nachträglicher Antrag eines sog. fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG:** § 8d KStG regelt als gesetzliche Ausnahme zu der Vorschrift des § 8c KStG zum Verlustabzug bei Körperschaften, dass nicht genutzte Verluste ausnahmsweise doch fortgeführt werden können, wenn die Körperschaft – verkürzt dargestellt – den nach § 8d KStG relevanten Geschäftsbetrieb ("denselben Geschäftsbetrieb") fortführt und einen entsprechenden Antrag stellt. Vor diesem Hintergrund ist ein rechtskräftiges Urteil des Thüringer FG zu sehen, nach dem eine Kapitalgesellschaft das Wahlrecht, einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG geltend zu machen, bis zur materiellen Bestandskraft des Körperschaftsteuer-Bescheids ausüben kann. Die gesetzliche Regelung beinhalte keine Ausschlussfrist; eine solche lasse sich weder dem Gesetzeswortlaut noch der Gesetzesbegründung entnehmen. Das FG widersprach damit der Auffassung der Finanzverwaltung, wonach der Antrag ausschließlich in der erstmaligen Steuererklärung zu stellen und eine spätere Nachholung ausgeschlossen sei.
- **Finanzierung ausländischer Tochtergesellschaften:** In zwei Entscheidungen hat der BFH seine jüngste Änderung der Rechtsprechung bestätigt, wonach die Besicherung von Darlehen an eine ausländische Tochtergesellschaft zu den fremdüblichen Bedingungen gehört. Erfolgt keine Besicherung und erfolgt die Darlehenshingabe daher zu nicht fremdüblichen Bedingungen, so können Verluste aus einem Ausfall des Darlehens nach den Regelungen des ASStG steuerlich nicht geltend gemacht werden.

Hinweis:

Die Auswirkungen dieser in der Literatur heftig kritisierte Rechtsprechungsänderung sind noch nicht vollends zu überblicken. Es ist aber angezeigt, die Finanzierung von Auslands-Tochtergesellschaften einer Überprüfung zu unterziehen.

- **Angemessenheit der Gewinnverteilung bei GmbH mit atypisch stiller Beteiligung:** Die Errichtung einer sog. "GmbH & Still" kann unter verschiedenen Gestaltungsaspekten interessant sein. Neben der Möglichkeit, die Beteiligung des stillen Gesellschafters geheim zu halten, kann die stille Beteiligung als Finanzierungsmaßnahme z. B. der Herabsetzung der fixen Fremdfinanzierungskosten dienen, als Sanierungsmaßnahme in Betracht gezogen werden, Vehikel für eine Mitarbeiterbeteiligung sein wie auch als Mittel der Unternehmensnachfolge bzw. der Versorgung der Hinterbliebenen für den Todesfall des Geschäftsinhabers dienen. Das FG Münster hat zur Frage der Angemessenheit der Gewinnverteilungsabrede bei einer GmbH entschieden, dass zwar der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnverteilung an die Gesellschafter einer atypisch stillen Gesellschaft im Grundsatz steuerlich zu folgen ist, dass aber die Gewinnverteilung dann nicht anzuerkennen ist, wenn der alleinige Gesellschafter einer GmbH an dieser zugleich als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt ist und für die Gewinnverteilung nicht allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der atypisch stillen Gesellschaft, insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck, maßgebend sind, sondern diese Verteilung von anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern beeinflusst ist, die ihre Grundlage nicht im stillen Gesellschaftsverhältnis haben.

Hinweis:

In der Praxis sollte daher im Rahmen der gesellschaftsvertraglich festgelegten Gewinnverteilung sorgfältig dokumentiert werden, dass für die Gewinnverteilung allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der atypisch stillen Gesellschaft und insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck maßgebend sein sollen.

Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:

- **Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG:** Der BFH hat seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt, nach der ein Auflösungsverlust in dem Jahr zu erfassen ist, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist. Und ein Auflösungsverlust steht nach BFH-Auffassung fest, wenn der gemeine Wert des dem Stpfl. zugeteilten oder zurückgezählten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits (§ 17 Abs. 4 Satz 1 EStG) feststehen. Gleiches gilt, wenn sicher ist, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet, und wenn die durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen feststehen.

Hinweis:

Wird der Auflösungsverlust "zu früh" geltend gemacht, verliert der Stpfl. das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren, kann aber i. d. R. den Verlust in einem späteren VZ noch geltend machen. Wird der Verlust hingegen "zu spät" geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung aus, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind. Daher ist in einschlägigen Fällen dringend darauf zu achten, den Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre möglichst offen zu halten.

- **Ablösezahlung für Besserungsscheine als Bestandteil des Veräußerungspreises:** Zu dem der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG zugrunde zu legenden Veräußerungspreis rechnet alles, was der Veräußerer für die übertragenen Anteile vom Erwerber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält. Dazu hat der BFH entschieden, dass eine Ablösezahlung für Besserungsscheine, die ein Erwerber an den Veräußerer von Kapitalanteilen, der auch Inhaber der Besserungsscheine ist, zahlt, dann als unselbstständiger Bestandteil des Veräußerungspreises i. S. v. § 17 Abs. 2 EStG zu würdigen ist, wenn bei der Kapitalgesellschaft bis zum Zeitpunkt der Veräußerung ihrer Geschäftsanteile kein Besserungsfall gemäß Besserungsabrede eingetreten ist und die Ablösung nur dazu diente, dem Erwerber die Gewinnmöglichkeiten aus den Geschäftsanteilen an der Kapitalgesellschaft auf Dauer lastenfrei zu übertragen.

Hinweis:

Die Frage, ob zusätzlich vereinbarte Zahlungen i.R.d. Veräußerung einer Beteiligung als unselbstständiger Teil des Kaufpreises zum Veräußerungsgewinn i. S. v. § 17 Abs. 2 EStG gehören oder einer anderen Einkunftsart oder dem nichtsteuerbaren Bereich zuzurechnen sind, hängt letztendlich davon ab, ob diesen Zahlungen eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt.

- **Einzahlung in die Rücklagen als nachträgliche Anschaffungskosten "in letzter Minute":** Der BFH hat entschieden, dass Aufwendungen des Gesellschafters aus einer Einzahlung in die Kapitalrücklage zur Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung führen, und dass es bei dieser Frage der Berücksichtigung der Einzahlung in die Kapitalrücklage als nachträgliche Anschaffungskosten keine Rolle spielt, wie die GmbH den vom Gesellschafter eingezahlten Betrag verwendet. Es liegt auch kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO vor, wenn die zu gleichen Teilen beteiligten Gesellschafter einer GmbH in gleicher Höhe Einzahlungen in das Gesellschaftsvermögen leisten, damit die GmbH ihre betrieblichen Verbindlichkeiten gegenüber verschiedenen Gläubigern ablösen kann.

Hinweis:

Damit ist die besonders praxisrelevante Frage beantwortet, wie unter Geltung der aktuellen Rechtslage eine Zurverfügungstellung von Liquidität in Krisensituationen zu erfolgen hat, damit im Fall einer späteren Beendigung wenigstens nachträgliche Anschaffungskosten i. S. d. § 17 EStG gegeben sind und die Mittelzuführung somit zumindest steuerlich nicht vollends vergebens ist: Eine Einzahlung in die Rücklagen führt zur "Generierung nachträglicher Anschaffungskosten". Insoweit ist die vorgesehene Änderung des § 17 EStG zu beachten und etwaige Gestaltungen auch vor diesem Hintergrund zu würdigen.

- **Finanzverwaltung zu nachträglichen Anschaffungskosten bei Veräußerungen i. S. d. § 17 EStG:** Das BMF hat zur aktuellen BFH-Rechtsprechung zur Frage der Berücksichtigung sog. nachträglicher Anschaffungskosten bei der Gewinnermittlung nach § 17 EStG nach der zivilrechtlichen Neuordnung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG Stellung genommen und inhaltlich die höchstrichterliche Rechtsprechung bestätigt. Danach ist in sog. Neufällen bei der Beurteilung des Anschaffungskostenbegriffs nach § 17 EStG nun der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten zugrunde zu legen (§ 255 Abs. 1 HGB). Daher sind nach aktueller Rechtslage nur noch solche Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten zu qualifizieren, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen danach grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung. Bei Altfällen, bei denen eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet wurde oder eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist, sind die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen wegen des vom BFH formulierten Vertrauensschutzes weiter anzuwenden.

Hinweis:

Insoweit ist allerdings die vorgesehene Anpassung des § 17 EStG zu beachten, nach der die bisherige Sichtweise zur Rechtslage vor MoMiG für steuerliche Zwecke wiederhergestellt werden soll. Dies soll auf Antrag auch rückwirkend anwendbar sein.

- **Abgeltungsteuer – Antrag auf Regelbesteuerung bei erst nachträglich erkannter vGA:** Der BFH hat sich mit der Frist für den Antrag auf Regelbesteuerung befasst und entschieden, dass Stpfl. mit Kapitalerträgen aus einer unternehmerischen Beteiligung den Antrag auf Regelbesteuerung (anstelle der Abgeltungsteuer) spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung stellen müssen, um so die anteilige Steuerfreistellung im Rahmen des sog. Teileinkünfteverfahrens zu erlangen. Dies gilt auch dann, wenn sich das Vorliegen von Kapitalerträgen erst durch die Annahme einer vGA im Rahmen einer Außenprüfung ergibt. Nach der BFH-Entscheidung würde mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung die Frist zur Ausübung des Antragsrechts nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG selbst dann ablaufen, wenn die Erklärung unrichtig und nach § 153 AO zu korrigieren ist.

Hinweis:

Der BFH formuliert zugleich eine Gestaltungsempfehlung: Der Stpfl. könne sein Antragsrecht ja auch vorsorglich ausüben. Verzichte er auf einen solchen vorsorglichen Antrag, trage er das Risiko einer unzutreffenden Beurteilung von Einkünften im Rahmen seiner Steuererklärung. Wolle der unternehmerisch beteiligte Gesellschafter in Bezug auf die Einhaltung der Antragsfrist sicher sein, müsse er spätestens in bzw. mit der Einkommensteuererklärung einen vorsorglichen Antrag stellen. Dabei darf allerdings auch nicht übersehen werden, dass der zur Rede stehende Antrag den Stpfl. für insgesamt fünf VZ bindet (dabei erstmals für den VZ, für den der Antrag gestellt wurde).

31 Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Übergreifende Fragen

- **Tatsächliche Verständigung über das Vorliegen von vGA:** Der BFH hat seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und ausgeführt, dass im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung, die anlässlich einer Außenprüfung bei einer GmbH zum Vorliegen von vGA abgeschlossen wird, auch geregelt werden kann, welchem der Gesellschafter die vGA zuzurechnen sind.

Hinweis:

Zugleich hat der BFH bestätigt, dass sog. tatsächliche Verständigungen nur zulässig sind über Sachverhaltsfragen, nicht aber über "reine" Rechtsfragen (also Fragen der rechtlichen Würdigung eines Sachverhalts).

Geschäftsführerverträge (Gesamtausstattung, Nebenleistungen)

- **Angemessenheit von Beraterhonoraren:** Der BFH hat anlässlich eines Beratervertrags zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter das Vorliegen von vGA bejaht, weil die vertraglichen Vereinbarungen einem Fremdvergleich nicht standhielten, da diese hinsichtlich Art und Umfang der Leistungen sowie des Zeitpunkts, zu dem diese erbracht werden mussten, nicht hinreichend konkret formuliert waren.

Hinweis:

Beraterverträge zwischen GmbH und Gesellschafter (oder zwischen GmbH und einer nahe stehenden Person) müssen entsprechend den Vereinbarungen, die mit einem fremden Dritten getroffen werden würden, ausreichend konkret beschreiben, welche Leistungen zu erbringen sind.

- **Gutschriften auf einem Arbeitszeitkonto eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers als vGA zu qualifizieren:** Das FG Münster hat die BFH-Rechtsprechung fortgeführt, nach der Gutschriften, die einem Arbeitszeitkonto (Zeitwertkonto) eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers zugeführt werden, keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus Kapitalvermögen sind, weil es sich dabei um vGA handelt. Denn mit einer solchen Vereinbarung erfolge eine mit der Organstellung unvereinbare Abgeltung von Überstunden.

Pensionszusagen/Altersversorgung (insbesondere Erdienbarkeit und Finanzierbarkeit)

- **Nebeneinander von Pensionszahlungen und Geschäftsführerbezügen nicht zwingend als vGA zu qualifizieren:** Das FG Münster hat betreffend die Problematik der Annahme einer vGA auf Grund des Nebeneinanders von Pensionszahlungen und Geschäftsführerbezügen entschieden, dass die gleichzeitige Zahlung von Geschäftsführergehalt und Pension nicht zwingend zu einer vGA führen muss. Dies gelte dann, wenn der Fremdvergleich als gewahrt anzusehen und die Zahlung des Geschäftsführergehalts nicht als gesellschaftlich veranlasste Vorteilszuwendung einzuordnen ist.

Hinweis:

Das FG Münster hat als entscheidungsrelevant hervorgehoben, dass im Streitfall mit Pensionsbeginn die spätere Neueinstellung/Wiederbestellung noch nicht absehbar war, die erneute Geschäftsführertätigkeit/Wiederbestellung allein im Interesse der GmbH erfolgte, als Gehalt anstelle einer echten Leistungsvergütung nur eine "Anerkennungsvergütung" gewährt wurde (die weniger als 10 % der früheren Geschäftsführervergütung betrug) und die Höhe der Gesamtleistung an den

Gesellschafter-Geschäftsführer (Pension zzgl. Gehalt) unter den vorherigen Gesamtbezügen lag und daher als angemessen eingestuft wurde.

Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH bzw. **Minderungen des Vermögens** bei der GmbH

- **VGA bei Gesellschafterdarlehen:** Das FG Münster hat anlässlich der Gewährung von Gesellschafterdarlehen entschieden, dass ein von vornherein nicht ernstlich vereinbartes Darlehen zu einer Vermögensminderung und damit zur Annahme von vGA führt, und zwar bereits im Zeitpunkt der Hingabe der "Darlehensvaluta". Dies kann z. B. der Fall sein, wenn eine behauptete Darlehensvereinbarung zwischen der GmbH und dem Gesellschafter mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen ist, weil der Darlehensvertrag von Anfang an mangels nennenswerter Tilgungsleistungen und Zinszahlungen seitens des Gesellschafters nicht ernsthaft durchgeführt worden ist.

Hinweis:

In einschlägigen Praxisfällen sollte also schon bei der Darlehensgewährung u. a. dokumentiert werden, dass das Darlehen insoweit ernstlich vereinbart ist, als von der Begründung einer Rückzahlungsverpflichtung ausgegangen wird. Denn eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis kann nicht dadurch begründet werden, dass eine wirtschaftlich vollwertige Darlehensforderung erst später aus in der Sphäre des Schuldners liegenden Gründen uneinbringlich wird.

- **VGA bei Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden zwischen Schwesterkapitalgesellschaften:** Mit Urteil hat das FG Münster zur Frage der Angemessenheit und Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses bei der Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden zwischen Schwesterkapitalgesellschaften entschieden, dass die angemessene Miete im Grundsatz durch einen Vergleich mit Mieten für Grundstücke und Bürogebäude in ähnlicher Lage und Ausstattung zu ermitteln ist, aber auch eine Schätzung in Betracht kommen kann. Bei einer Schätzung ist der angemessene Miet- oder Pachtzins grundsätzlich unter Ausgleich der Interessen von Verpächter und Pächter, unter Berücksichtigung der Kapitalverzinsung, der Vergütung für den Werteverzehr und der Vergütung für immaterielle Wirtschaftsgüter, insbesondere den Geschäftswert, zu ermitteln.

Hinweis:

Die Besonderheit dieser Entscheidung liegt darin, dass das FG das vom BFH entwickelte Berechnungsmuster für angemessene Mieten nur als Orientierung für die Schätzung auf der Ebene der Tatsacheninstanz (eben des FG) verwendet, von der im konkreten Einzelfall begründet (und ggf. der Höhe nach auch nicht nur geringfügig) abgewichen werden kann (so werden z. B. vom BFH 5 % Gewinnaufschlag nicht beanstandet, das FG Münster setzt demgegenüber 12,5 % an).

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im Dezember 2019

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: Dezember 2019