

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen

Datum

Mandanten-Rundschreiben Januar/Februar 2020

**Aktuelle Steuergesetzgebung • Rechtsprechung zur Schenkungsteuer-/Erb-
schaftsteuer • Möglichkeiten der Nettolohnoptimierung erweitert • Steuerli-
che Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit diesem Rundschreiben zum Jahresanfang können wir wieder einmal über ein buntes Spektrum an gesetzlichen Neuerungen berichten. Bei den vorgestellten Gesetzesänderungen ist bestimmt für jeden etwas dabei.

So hat sich der Gesetzgeber für Termingeschäfte etwas ganz besonderes ausgedacht. Wer hier nicht aufpasst, darf nachher ein Vielfaches seines Gewinns an Steuern zahlen. Auch der Fachmann bleibt hier nur verwundert zurück. Im Bereich der energetischen Sanierung von Wohngebäuden gibt es eine neue Förderung, die allerdings dazu führen könnte, dass das Angebot an Mietwohnungen verknappt wird. Im Lohnsteuerrecht unternimmt der Gesetzgeber den Versuch, eine Abgrenzung von Bar- und Sachlohn (Stichwort 44 EUR Freigrenze/Gutscheinkarten) zu definieren. Last but not least gibt es für Geringverdiener eine neue Mobilitätsprämie vom Staat. Wer einen weiten Weg zur Arbeit hat, aber so wenig verdient, dass er ohnehin keine Steuern zahlt, kann nun einen Zuschuss beantragen.

Des Weiteren berichten wir in diesem Rundschreiben in gewohnter Weise über weitere aktuelle Entwicklungen aus Rechtsprechung und Verwaltung.

Für Rückfragen stehen wir wie immer gerne für Sie zur Verfügung.

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 Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verfassungsgemäß
- 2 Schenkungsteuer: Übertragung von Grundstücken unter Nießbrauchsvorbehalt
- 3 Schenkungsteuer: Grundstücksschenkung an ein Kind bei anschließender Weiterschenkung als Zuwendung an das Enkelkind
- 4 Erbschaftsteuer: Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2020
- 6 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2020
- 7 Möglichkeiten der Nettolohnoptimierung erweitert

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
- 9 Neufassung der GoBD (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff)
- 10 Gewerbesteuer: Zinshinzurechnung auch bei reiner Finanzierungsgesellschaft und Durchreichung des Kredits
- 11 Abgrenzung von Einkünften aus freiberuflicher heil- und heilhilfsberuflicher Tätigkeit
- 12 Ermäßigter Umsatzsteuersatz auf E-Books
- 13 Umsatzsteuerbefreiung für "Schul- und Hochschulunterricht"
- 14 Gewerbesteuerliche Behandlung vorbereitender Betriebsausgaben

Für Personengesellschaften

- 15 Finanzverwaltung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen
- 16 Bilanzberichtigung bei fehlerhafter Buchung einer Einlage

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 17 Verlust aus der Ausbuchung von Aktien bei einem Planinsolvenzverfahren

Für Hauseigentümer

- 18 Nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen nach einem Erbfall

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 19 Teilabzugsverbot für Finanzierungskosten der Beteiligung an einer Organgesellschaft
- 20 Ertrag aus Währungskurssicherungsgeschäft erhöht steuerfreien Veräußerungsgewinn aus Anteilsveräußerung
- 21 Auflösung einer Kapitalgesellschaft – Eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen – Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses

Auslandspauschalen 2020 und aktuelle Steueränderungen

- 22 Für alle Steuerpflichtigen
- 23 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
- 24 Für Unternehmer und Freiberufler
- 25 Für Bezieher von Kapitaleinkünften
- 26 Für Hauseigentümer

Für alle Steuerpflichtigen

1 Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verfassungsgemäß

Das Bundesverfassungsgericht hat die lange erwartete Entscheidung zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verkündet. Das Gericht stellt fest, dass die Regelung des Einkommensteuergesetzes, wonach Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, nicht als Werbungskosten abgesetzt werden können, verfassungsgemäß ist. Zur Begründung hat das Gericht ausgeführt, dass es für die Regelung sachlich einleuchtende Gründe gibt. Der Gesetzgeber durfte solche Aufwendungen als privat (mit-)veranlasst qualifizieren und den Sonderausgaben zuordnen. Die Erstausbildung oder das Erststudium unmittelbar nach dem Schulabschluss vermittelt nicht nur Berufswissen, sondern prägt die Person in einem umfassenderen Sinne, indem sie die Möglichkeit bietet, sich seinen Begabungen und Fähigkeiten entsprechend zu entwickeln und allgemeine Kompetenzen zu erwerben, die nicht zwangsläufig für einen künftigen konkreten Beruf notwendig sind. Sie weist eine besondere Nähe zur Persönlichkeitsentwicklung auf. Auch die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs für Erstausbildungskosten auf einen Höchstbetrag von im Streitjahr 4 000 € (aktuell: 6 000 €) ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Hintergrund ist, dass einkommensteuerlich wie folgt unterschieden wird:

- **Erstausbildung/Erststudium:** Kosten einer Erstausbildung bzw. eines Erststudiums – soweit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolviert – können bei der Einkommensteuer nur begrenzt auf einen Betrag von 6 000 € pro Jahr als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Sonderausgaben können mit in diesem Jahr erzielten Einkünften verrechnet werden und wirken sich dann steuermindernd aus. Werden in dem entsprechenden Jahr aber keine Einkünfte erzielt, so wirkt sich der Sonderausgabenabzug steuerlich nicht aus. Dies ist vielfach bei Personen der Fall, die sich in einer Erstausbildung befinden oder ein Erststudium absolvieren.
- **Weitere Ausbildung/Studium:** Dagegen können nach erfolgreicher Absolvierung einer Erstausbildung oder eines Erststudiums Kosten einer weiteren Ausbildung oder eines weiteren Studiums dann als vorweggenommene Werbungskosten im Zusammenhang mit der späteren Berufstätigkeit geltend gemacht werden und führen ggf. zu steuerlichen Verlustvorträgen, die dann später mit Einnahmen verrechnet werden können.

Nunmehr gewinnt also die Abgrenzung des Begriffs der Erstausbildung wieder große Bedeutung, da erst danach erfolgende Ausbildungsabschnitte zu vorweggenommenen Werbungskosten führen können. Gesetzlich ist geregelt, dass eine Berufsausbildung als Erstausbildung nur vorliegt, wenn eine auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geordnete Ausbildung mit einer vorgesehenen Dauer von mindestens 12 Monaten (bei vollzeitiger Ausbildung) und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. Durch die Mindestdauer von 12 Monaten soll erreicht werden, dass die Aufwendungen für ein Erststudium im Anschluss an eine kurzzeitige Ausbildung (z. B. als Skilehrer oder Taxifahrer) nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Hinweis:

Es gibt eine umfangreiche Rechtsprechung zum Begriff "Erstausbildung" im Bereich Kinderfreibetrag/Kindergeld. Diese kann jedoch nur mit Einschränkungen auf den Werbungskostenabzug angewendet werden.

2 Schenkungsteuer: Übertragung von Grundstücken unter Nießbrauchsvorbehalt

Immobilien werden oftmals im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die nächste Generation übertragen. Dies ermöglicht nicht nur eine frühzeitige Regelung der Vermögensübertragung, sondern bietet auch erbschaftsteuerliche Vorteile. Zur Absicherung der weichenden Generation wird die Übertragung vielfach mit einem Nießbrauch verknüpft. Dieser ermöglicht es dem Übertragenden, weiterhin die Nutzung aus der Immobilie zu ziehen, sei es in Form der Selbstnutzung oder durch Erzielung von Erträgen durch Vermietung.

Erbschaftsteuerlich wird der Wert des vorbehaltenen Nießbrauchsrechts bei der Ermittlung der Bereicherung des Bedachten wertmindernd berücksichtigt. Der Bundesfinanzhof hatte nun die Frage zu klären, wie der Wert des Nießbrauchs zu ermitteln ist, wenn die Immobilie mit Schulden belastet ist, die Schulden zwar rechtlich auf den Bedachten übergehen, Zins und Tilgung aber auf Grund von Regelungen im Übertragungsvertrag weiterhin vom Nießbraucher getragen werden.

Hierzu stellt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.5.2019 (Aktenzeichen II R 4/16) klar, dass der Jahreswert des Nießbrauchsrechts unter Abzug der Schuldzinsen für die zum Zeitpunkt der Zuwendung bestehenden Darlehen zu ermitteln ist. Bei der Ermittlung des Werts von Nießbrauchsrechten an Grundstücken ist zunächst von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung auszugehen. Zur Berechnung des Jahreswerts des Nießbrauchs sind sodann die vom Nießbraucher zu tragenden Aufwendungen abzuziehen. Das gilt auch für die vom Nießbraucher im Innenverhältnis zum Grundstückseigentümer zu zahlenden Zinsen, denn dem Nießbraucher steht nur der Reinertrag des seiner Nutzung unterworfenen Wirtschaftsguts zu.

3 Schenkungsteuer: Grundstücksschenkung an ein Kind bei anschließender Weiterschenkung als Zuwendung an das Enkelkind

Bei der Schenkungsteuer sind insbesondere Schenkungen an Kinder durch umfangreiche Freibeträge begünstigt. So wird bei Schenkungen an Kinder ein Freibetrag von 400 000 € und bei Schenkungen an Enkelkinder von 200 000 € gewährt. Sollen nun im Ergebnis die Enkelkinder begünstigt werden, so kann dies auf zwei Wegen erreicht werden, nämlich entweder durch unmittelbare Zuwendung an diese oder aber durch Zuwendung an die Kinder und (Weiter-)Schenkung dieser an deren Kinder. Welcher Weg günstiger ist, muss für den Einzelfall geprüft werden.

Die Schenkung an ein Kind mit anschließender Weiterschenkung als Zuwendung an das Enkelkind wird unter Beachtung bestimmter Bedingungen auch steuerlich anerkannt, wie jüngst das Finanzgericht Hamburg bestätigt hat. Im Urteilsfall erhielt die Mutter M der Stpfl. von ihrer Mutter O im Dezember 2006 ein Grundstück. O behielt für sich und ihren Ehemann (E) ein unentgeltliches Nießbrauchsrecht an dem übertragenen Grundstück sowie ein Rückforderungsrecht vor, u. a. für den Fall der Veräußerung des Grundstücks durch M ohne die schriftliche Zustimmung von O und E. Noch am selben Tag übertrug M einen Teil des ihr überlassenen Grundbesitzes ohne Gegenleistung auf die Stpfl. O und E erklärten sich mit der Schenkung einverstanden. Im Schenkungsvertrag wird u. a. ausgeführt: "Von der Grunderwerbsteuer wird Befreiung begehrt, da es sich um Übertragung von der Mutter auf die Tochter handelt."

Das Finanzamt wollte in diesem Vorgang eine unmittelbare Schenkung der Großmutter an die Enkelin sehen und berücksichtigte mithin nur den Freibetrag von 200 000 €. Dies verwarf das Finanzgericht. Es habe keine Weitergabeverpflichtung der Mutter an ihr Kind bestanden. Vielmehr habe die Weitergabe auf einem freien Willensentschluss des zuerst Bedachten beruht. Dass die Weitergabe zeitlich unmittelbar nach der ersten Schenkung erfolgte, ist insoweit nicht von Belang.

Handlungsempfehlung:

Derartige Gestaltungen bergen gewisse Risiken und sind sorgfältig zu planen. Nicht empfehlenswert ist eine Zusammenfassung beider Schenkungen in einer Urkunde, auch wenn dies den Vorteil geringerer Notargebühren hat. In dieser Konstellation erlangt der zuerst Bedachte "regelmäßig keine Entscheidungsfreiheit in Bezug auf das weitergeschenkte Grundstück, wenn sich aus dem Vertrag oder den Umständen nicht eindeutig etwas anderes ergibt".

4 Erbschaftsteuer: Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten

Der Bundesfinanzhof hat seine Rechtsprechung bestätigt, dass die vom Erblasser herrührende Einkommensteuerschuld grundsätzlich als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen ist.

Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören aber nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Stpfl. durch die Verwirklichung von

Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen. Wird ein diesbezüglicher Einkommensteuerbescheid gegenüber den Erben erst später festgesetzt oder auch geändert, so führt dies zu einer rückwirkenden Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung. Dies gilt auch dann, wenn der Erbschaftsteuerbescheid bereits bestandskräftig ergangen ist.

Handlungsempfehlung:

Da die Erben umfassend in die Rechtsstellung des Erblassers eintreten, gilt es – insbesondere nach einem Erbfall – nicht nur die den Erblasser betreffende Steuerbescheide sorgfältig zu prüfen und ggf. verfahrensrechtlich anzugreifen, wenn diese Fehler enthalten, sondern auch die zu tragende Steuerlast mindernd bei der Erbschaftsteuer geltend zu machen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2020

Mit Einführung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2015 wurde vereinbart, dass dieser regelmäßig überprüft und an die Entwicklung des durchschnittlichen tariflichen Stundenlohns angepasst wird. Im Juni 2018 hat die Mindestlohn-Kommission empfohlen, den gesetzlichen Mindestlohn in zwei Schritten zu erhöhen. Diesem Vorschlag ist die Bundesregierung per Verordnung gefolgt. Der Erhöhung zum 1.1.2019 auf 9,19 € folgte nun zum 1.1.2020 eine **Anhebung auf 9,35 €**

Handlungsempfehlung:

Bei betroffenen Arbeitnehmern, also solchen, bei denen der vereinbarte Lohn zwischen 9,19 € je Stunde und 9,35 € je Stunde liegt, sind zum 1.1.2020 Anpassungen erforderlich. Vorsicht ist geboten in den Fällen, in denen die Anpassung des Mindestlohns dazu führt, dass die 450 €-Grenze überschritten wird. Dann entsteht entweder ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis oder die Arbeitszeit muss entsprechend vermindert werden, damit bei dem angehobenen Stundenlohn die 450 €-Grenze weiter eingehalten wird.

Zum 1.1.2020 sind **Branchen-Mindestlöhne** gestiegen, was bei den entsprechenden Betrieben zu beachten ist. Dies betrifft folgende Branchen: berufliche Aus- und Weiterbildung, Elektrohandwerk, Gebäudereinigerhandwerk, Geld- und Wertdienste und Pflegebranche. Daneben steigen Branchen-Mindestlöhne zum 1.5.2020 in den Branchen Maler- und Lackiererhandwerk und Steinmetz- und Steinbildhauerhandwerk. Diese werden von Gewerkschaften und Arbeitgebern in einem Tarifvertrag ausgehandelt und von der Politik für allgemein verbindlich erklärt. Branchen-Mindestlöhne gelten für alle Betriebe der Branche – auch für die, die nicht tarifgebunden sind.

6 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2020

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu bewerten. Dies gilt auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassenen Auswärtstätigkeit im Inland oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, wenn der Preis der Mahlzeit 60 € (brutto) nicht übersteigt.

Die **Sachbezugswerte** für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr **2020** gewährt werden, betragen:

- für ein **Mittag- oder Abendessen 3,40 €** (2019: 3,30 €) und
- für ein **Frühstück 1,80 €** (2019: 1,77 €).

Handlungsempfehlung:

Bei Reisekostenabrechnungen bzw. Abrechnungen über Verpflegungsleistungen ab dem 1.1.2020 sind die neuen Sätze zu berücksichtigen.

Hinweis:

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € dürfen nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden, sondern sind mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen. Bei einer solchen Mahlzeit unterstellt die Finanzverwaltung, dass es sich um ein "Belohnungessen" und nicht um eine "übliche" Beköstigung handelt. Sie sind stets als Arbeitslohn zu erfassen, unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann oder nicht.

Gestellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit eine übliche Mahlzeit, unterbleibt der Ansatz als Arbeitslohn (Sachbezugswert), wenn dem Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten zustehen würde. Ob und in welcher Höhe tatsächlich eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten angesetzt werden kann, ist dabei unbeachtlich.

7 Möglichkeiten der Nettolohnoptimierung erweitert

Ein Baustein zur Positionierung des Unternehmens als attraktiver Arbeitgeber ist der Einsatz von Instrumenten zur Nettolohnoptimierung. Dies sind bestimmte Arbeitgeberleistungen, die lohnsteuerlich begünstigt sind durch Steuerfreiheit oder günstige Pauschalbesteuerung und Sozialversicherungsfreiheit.

Bei vielen der möglichen Optimierungsbausteine wird allerdings gesetzlich gefordert, dass die Leistung "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" gezahlt wird. Diese Zusätzlichkeitsvoraussetzung betrifft die Bezüge wie folgt.

Übersicht: Möglichkeiten einer Nettolohnoptimierung

Bezüge	Lohnsteuer	Sozialversicherung
Kindergartenzuschüsse	frei	frei
Zuschüsse zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung	frei	frei
Leistungen an Dienstleistungsunternehmen für Beratung und Vermittlung bei Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen sowie Leistungen zur kurzfristigen Betreuung von Kindern in besonderen Fällen	frei	frei
Barzuschüsse zu Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	pauschal mit 15 %	frei
Vorteile für elektrisches Aufladen eines privaten Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs	frei	frei
Übereignung von Ladevorrichtungen für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge oder Zuschüsse dazu	pauschal mit 25 %	frei

Das Gesetz bestimmt nicht näher, was unter "**zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn**" zu verstehen ist. Nach bisherigem Verständnis der Finanzverwaltung gilt insoweit Folgendes:

- Die Zusätzlichkeitsvoraussetzung erfordert, dass die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet, d. h., im Zeitpunkt der Zahlung darf kein verbindlicher Rechtsanspruch auf die Leistung bestehen.
- Keine zusätzliche Leistung liegt hiernach vor, wenn eine zweckbestimmte Leistung unter Anrechnung auf den arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn oder durch dessen Umwandlung gewährt wird oder in einer vertraglichen Vereinbarung vorgesehen ist, dass ein Anspruch auf Zahlung einer entsprechenden Zusatzleistung auch dann bestehen soll, wenn die gesetzlichen oder persönlichen Voraussetzungen nicht vorliegen.
- Dagegen liegt eine zusätzliche Leistung vor, wenn sie unter Anrechnung auf eine andere freiwillige Sonderzahlung, z. B. freiwillig geleistetes Weihnachtsgeld, erbracht wird.

Nun hat allerdings der **Bundesfinanzhof** in teilweiser Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung zu dieser Zusätzlichkeitsvoraussetzung entschieden:

- Ohnehin geschuldeter Arbeitslohn i.S. der entsprechenden Vorschriften ist derjenige Lohn, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) erbringt.
- Zusätzlicher Arbeitslohn liegt vor, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Es kommt – anders als nach bisheriger Sichtweise – nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat.

Im Urteilsfall traf der Arbeitgeber mit einigen Arbeitnehmern Vereinbarungen, dass das bis dahin vereinbarte Bruttogehalt herabgesetzt wurde. Die Differenz zu dem bisherigen Bruttogehalt wurde dann verwendet für freiwillige Zusatzleistungen, welche günstig pauschal versteuert wurden. Im Rahmen einer beim Stpfl. durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, eine Pauschalversteuerung der streitigen Zusatzleistungen sei nicht zulässig, da sich die Neugestaltung der Arbeitsverträge als steuerschädliche Gehaltsumwandlung darstelle. Der Bundesfinanzhof bestätigte nun aber die Ansicht des Arbeitgebers.

Hinweis:

Der Gesetzgeber plant, die neue Rechtsprechung durch eine Gesetzesänderung wieder einzukassieren.

Des Weiteren wurde mit dem Dritten Bürokratieentlastungsgesetz die **Steuerbefreiung für betriebliche Gesundheitsförderung ab 2020 ausgedehnt**. Seit dem 1.1.2020 gilt ein höherer Freibetrag von **600 €** (statt bisher 500 €), womit der Arbeitgeber einen größeren Spielraum hat, seinen Arbeitnehmern spezielle Gesundheitsleistungen anzubieten oder entsprechende Zuschüsse zu Gesundheitsmaßnahmen leisten zu können.

Hinweis:

Befreit sind innerhalb dieses Freibetrags zunächst Leistungen des Arbeitgebers, wenn sie Krankheitsrisiken vermeiden oder zumindest reduzieren helfen und somit der Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands dienen. Die Förderfähigkeit muss durch die Krankenkasse bestätigt sein.

Leistungen des Arbeitgebers im Rahmen des Höchstbetrags sind ebenfalls steuerbefreit, wenn sie der betrieblichen Gesundheitsförderung i. S. d. § 20a SGB V dienen.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen, um den vorherigen Betriebsausgabenabzug beim Warenbezug zu kompensieren. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, sodass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Werts anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).

- Bei **gemischten Betrieben** (Fleischerei/Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben v. 2.12.2019 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1547/19/10001 :001) die für das Jahr 2020 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die Werte wie folgt für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen.

Übersicht: Pauschbeträge für Sachentnahmen

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 218 €	406 €	1 624 €
Fleischerei	891 €	865 €	1 756 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 126 €	1 087 €	2 213 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 689 €	1 768 €	3 457 €
Getränke Einzelhandel	105 €	302 €	407 €
Café und Konditorei	1 179 €	642 €	1 821 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	590 €	79 €	669 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 140 €	681 €	1 821 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	275 €	236 €	511 €

9 Neufassung der GoBD (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff)

Die Finanzverwaltung hat die Anforderungen an die Buchführung in einem umfangreichen Schreiben festgehalten und aus ihrer Sicht erläutert. Diese sog. Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) wurden zuletzt im Jahr 2014 veröffentlicht. Nun wurde nach intensiver fachlicher Diskussion mit Datum vom 28.11.2019 eine aktualisierte Fassung bekannt gegeben. Diese neue Fassung ist auf Besteuerungszeiträume anzuwenden, die **nach dem 31.12.2019** beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Es sind keine strukturellen Änderungen festzustellen. Im Kern erfolgten punktuelle Anpassungen an aktuelle EDV-Verfahren. Wesentliche Neuerungen sind:

- Das Fotografieren von Belegen durch mobile Endgeräte (**Mobiles Scannen**) wird dem stationären Scanvorgang gleichgestellt. Ausdrücklich zugelassen wird die bildliche Erfassung durch mobile Endgeräte im Ausland: So können z. B. Reisekostenbelege bei Auslandsreisen unmittelbar vor Ort mit dem Smartphone direkt erfasst und mittels App in das Unternehmensrechnungswesen eingefügt werden.
- Es wird nicht beanstandet, wenn papierbasierte Ursprungsbelege im Rahmen einer bereits genehmigten Verlagerung der elektronischen Buchführung verbracht und dort digitalisiert (bildlich erfasst) werden.
- Unter bestimmten Voraussetzungen ist die **Aufbewahrung einer Konvertierung in ein anderes elektronisches Format ausreichend** und es bedarf nicht weiter der Aufbewahrung der Ursprungsversion: Die Aufbewahrung beider Versionen ist bei Beachtung folgender Anforderungen nicht erforderlich, sondern die Aufbewahrung der konvertierten Fassung reicht aus: (a) Es wird keine bildliche oder inhaltliche Veränderung vorgenommen, (b) Bei der Konvertierung gehen keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren, (c) Die ordnungsgemäße und verlustfreie Konvertierung wird dokumentiert (Verfahrensdokumentation),

(d) Die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff durch die Finanzbehörde werden nicht eingeschränkt; dabei ist es zulässig, wenn bei der Konvertierung Zwischenaggregationsstufen nicht gespeichert, aber in der Verfahrensdokumentation so dargestellt werden, dass die retrograde und progressive Prüfbarkeit sichergestellt ist.

- **Cloud-Systeme** werden explizit in den Anwendungsbereich der GoBD einbezogen. Sofern sich der Cloudserver im Ausland befindet, bedarf die Aufbewahrung der Buchführungsunterlagen im Ausland einer separaten, antragsgebundenen Genehmigung.
- **Änderungen an einer Verfahrensdokumentation** müssen historisch nachvollziehbar sein: Für den Zeitraum der Aufbewahrungsfrist muss gewährleistet und nachgewiesen sein, dass das beschriebene Verfahren in der Dokumentation dem in der Praxis eingesetzten Verfahren voll entspricht. Änderungen einer Verfahrensdokumentation müssen versioniert werden und historisch nachvollziehbar sein. Dies stellt eine Erleichterung gegenüber den bisherigen GoBD dar, denn in der Fassung aus 2014 wird im Falle einer Änderung die Versionierung der gesamten Verfahrensdokumentation inkl. Änderungshistorie verlangt.
- **Kassenaufzeichnungen** sind nun zwingend **täglich** festzuhalten (bislang war dies eine Soll-Vorschrift). D. h., das Kassenbuch ist zwingend täglich fortzuschreiben. Daher liegt ein Verstoß gegen die GoBD vor, wenn lediglich die Tageskassenberichte gesammelt und diese dann monatlich zu einem fortlaufenden Kassenbuch zusammengefasst werden. Andererseits ist klarzustellen, dass die tägliche Führung des Kassenbuchs nicht eine tägliche Buchung in der Finanzbuchhaltung erfordert.
- Bestätigt wird, dass eine **kurzzeitige gemeinsame Erfassung von baren und unbaren Tagesgeschäften im Kassenbuch** zulässig ist. Allerdings müssen die ursprünglich im Kassenbuch erfassten unbaren Tagesumsätze (z. B. EC-Kartenumsätze oder über eine Guthabekarte geführte Umsätze) gesondert kenntlich gemacht werden und nachvollziehbar unmittelbar auf ein gesondertes Konto umgebucht werden.

Hinweis:

Insbesondere die Anpassungen im Bereich mobiles Scannen und Cloud-Systeme ermöglichen Unternehmen eine durchgängige Digitalisierung ihrer Buchhaltung. In der Praxis sind insbesondere die Anforderungen an die ordnungsgemäße Aufbewahrung elektronischer Belege zu beachten. Auch elektronische Belege müssen revisionssicher, im Ursprungsformat und maschinell auswertbar abgelegt werden. Betroffen sind digitale Dokumente aus Fakturierungssystemen – wie Rechnungen, Auftragsbestätigungen und Gutschriften sowie Kassenbücher oder Zeiterfassungen, die in einem Datenverarbeitungssystem erstellt werden. Dies erfordert in aller Regel den Einsatz eines Dokumentenmanagementsystems.

Die Nachprüfbarkeit der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen erfordert eine aussagekräftige und vollständige **Verfahrensdokumentation**. Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess, z. B. bei elektronischen Dokumenten von der Entstehung der Informationen über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion. Die Verfahrensdokumentation besteht i. d. R. aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation. Die konkrete Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

Handlungsempfehlung:

Zwar schränkt die Finanzverwaltung die Bedeutung der Verfahrensdokumentation selber ein, dass soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vorliegt, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann. Dennoch wird bei komplexeren betrieblichen Abläufen eine Verfahrensdokumentation nicht nur notwendiger Bestandteil einer ordnungsgemäßen Buchführung sein, sondern auch zur Sicherstellung der innerbetrieblichen Abläufe erforderlich sein.

10 **Gewerbsteuer: Zinshinzurechnung auch bei reiner Finanzierungsgesellschaft und Durchreichung des Kredits**

Zinsaufwendungen werden bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer zu 25 % hinzugerechnet, soweit der Freibetrag von 100 000 € für Zinsen, Miet-, Pacht- und Lizenzaufwendungen überschritten wird. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 17.7.2019 (Aktenzeichen III R 24/16) klargestellt, dass eine Zinshinzurechnung auch dann erfolgt, wenn der Geschäftszweck eines Unternehmens darin besteht, Darlehen aufzunehmen und an eine Tochtergesellschaft weiterzureichen und die Kredite ohne Gewinnaufschlag an die Tochtergesellschaft weitergegeben werden.

Handlungsempfehlung:

Gerade in Unternehmensgruppen muss die Finanzierung daher sorgfältig geplant werden. Bei Weitergewährung von Krediten kommt es zur Hinzurechnung sowohl bei der Gesellschaft, die sich bei der Bank den Kredit besorgt hat, als auch bei der, an die der Kredit weitergeleitet worden ist. Diese Doppelbelastung lässt sich vermeiden, wenn die Bank den Kredit unmittelbar der Gesellschaft gewährt, bei der er letztlich ankommen soll.

Das Problem der "Durchleitung" gibt es nicht nur bei Krediten, sondern auch bei der Vermietung von Immobilien.

11 **Abgrenzung von Einkünften aus freiberuflicher heil- und heilhilfsberuflicher Tätigkeit**

Heil- und heilhilfsberufliche Tätigkeiten werden in vielfachen Ausprägungen ausgeübt. Steuerlich können diese als freiberufliche Tätigkeit oder auch als gewerbliche Tätigkeit eingestuft werden. Letzteres hat insbesondere zur Folge, dass die Einkünfte auch der Gewerbesteuer unterliegen. Die Finanzverwaltung hat nun die Hinweise zur Abgrenzung aktualisiert.

Hinsichtlich der Frage, ob eine freiberufliche Tätigkeit vorliegt, muss bei solchen Berufen, die im Gesetz nicht ausdrücklich als freiberufliche genannt sind, geprüft werden, ob eine Ähnlichkeit zu den dort genannten Berufen (insbesondere Heilpraktiker und Krankengymnasten) vorliegt. Bei dieser Prüfung gilt:

- Erforderlich ist, dass die Tätigkeit der Ausübung der Heilkunde dient. Die Ausbildung ist den beiden genannten Katalogberufen ähnlich, wenn sie als mehrjährige theoretische und praktische Ausbildung auf Grund eines bundeseinheitlichen Berufsgesetzes absolviert wird. Es müssen grundsätzlich vergleichbare berufsrechtliche Regelungen über Ausbildung, Prüfung, staatliche Anerkennung sowie staatliche Erlaubnis und Überwachung der Berufsausübung vorliegen. Für den zu beurteilenden Beruf muss ein bundeseinheitliches Berufsgesetz existieren, in dem Ausbildung und Ausübung geregelt sind. Die Ausübung des zu beurteilenden Berufs muss einer gesetzlich vorgeschriebenen Erlaubnis bedürfen. Er muss außerdem einer staatlichen Überwachung durch die zuständige Behörde (z. B. Gesundheitsamt) unterliegen.

Als **freiberufliche Tätigkeiten** werden danach von der Finanzverwaltung **eingestuft**:

- Altenpfleger, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt,
- Diätassistenten,
- Ergotherapeuten,
- Hebammen, Entbindungspfleger,
- Krankenpfleger, Krankenschwestern, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt,
- Logopäden,
- staatlich geprüfte Masseur, Heilmasseur, soweit diese nicht lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassagen durchführen,
- medizinische Bademeister, soweit diese auch zur Feststellung des Krankheitsbefunds tätig werden oder persönliche Heilbehandlungen am Körper des Patienten vornehmen,
- medizinische Fußpfleger,

- medizinisch-technische Assistenten,
- Orthoptisten,
- psychologische Psychotherapeuten, Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeuten,
- Podologen,
- Rettungsassistenten,
- Zahnpraktiker.
- Ergänzend hierzu stellt die Zulassung des jeweiligen Stpfl. oder die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer mit dem Katalogberuf des Krankengymnasten ähnlichen Tätigkeit dar. Gleiches gilt für die Zulassung zur Teilnahme an Verträgen zur integrierten Versorgung mit anthroposophischer Medizin. Fehlt es an einer solchen Zulassung, kann durch ein Gutachten nachgewiesen werden, ob die Ausbildung, die Erlaubnis und die Tätigkeit des Stpfl. mit den Erfordernissen dieser Vorschriften vergleichbar ist.

12 Ermäßigter Umsatzsteuersatz auf E-Books

Gesetzlich verankert wurde nun – mit Wirkung ab dem 18.12.2019 – die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7 % auf E-Books usw. Dies gilt für die Überlassung in elektronischer Form von

- Büchern, Broschüren und ähnlichen Drucken,
- Zeitungen und anderen periodischen Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend (ausgenommen Anzeigenblätter, Annoncen-Zeitungen und dergleichen, die überwiegend Werbung enthalten),
- Bilderalben, Bilderbüchern und Zeichen- oder Malbüchern für Kinder,
- Noten, handgeschrieben oder gedruckt, auch mit Bildern, auch gebunden,
- kartografischen Erzeugnissen aller Art, einschließlich Wandkarten, topografischer Pläne und Globen, gedruckt,
- Tonträgern, die ausschließlich die Lesung eines Buches beinhalten.

Begünstigt ist auch die Bereitstellung eines Zugangs zu Datenbanken, die eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen oder Zeitschriften oder Teile von diesen enthalten.

Ausgeschlossen ist der ermäßigte Steuersatz allerdings in folgenden Fällen:

- Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen,
- Erzeugnisse, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Trägermedien oder Hinweispflichten nach dem Jugendschutzgesetz bestehen, sowie
- Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen Werbezwecken, einschließlich Reisewerbung, dienen.

Handlungsempfehlung:

Insoweit muss die Rechnungsstellung angepasst werden.

13 Umsatzsteuerbefreiung für "Schul- und Hochschulunterricht"

Für Unterrichtsleistungen existiert im nationalen Umsatzsteuerrecht eine Steuerbefreiungsvorschrift. Diese setzt die entsprechende Steuerbefreiungsvorschrift der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie um. Letztere ist begrifflich umfassender als die nationale Vorschrift und der Stpfl. kann sich im Zweifel auf die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie berufen.

Nun wird allerdings der dort verwendete Begriff "Schul- und Hochschulunterricht" zunehmend wieder enger ausgelegt. Dies dahingehend, dass es sich um "ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen systembildenden Stufen" handeln muss. Auf dieser Basis hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass Surf- und Segelschulunterricht nicht steuerfrei ist, auch wenn die Leistungen den Unterricht der Teilnehmer an Schulen und Hochschulen vorbereiten bzw. ergänzen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Gesetzgeber jüngst die nationale Befreiungsvorschrift an die zunehmend engere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshof anpassen wollte. Diese gesetzliche Anpassung ist nun nicht erfolgt, sondern wurde aufgeschoben. Stöpl. müssen sich aber darauf einstellen, dass die Entwicklung der Rechtsprechung auch von der Finanzverwaltung umgesetzt werden wird.

Handlungsempfehlung:

Derzeit besteht Ungewissheit über das Ausmaß der Steuerbefreiung. Unklar ist auch die Haltung der Finanzverwaltung. So ist offen, ob eine verschärfende Anwendung möglicherweise mit einer Übergangsregelung verbunden wird.

Letztlich muss der konkrete Fall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats darauf hin geprüft werden, welches Risiko hinsichtlich der Behandlung als steuerfreie Unterrichtsleistungen besteht.

14 Gewerbesteuerliche Behandlung vorbereitender Betriebsausgaben

Wird eine gewerbliche Tätigkeit begründet, so sind einkommensteuerlich auch alle Aufwendungen in der Vorbereitungsphase als vorbereitende Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig. Nicht jedoch in Bezug auf die Gewerbesteuer. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht beginnt nach ständiger Rechtsprechung erst dann, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt sind und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt wurde. Entscheidend ist, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, sodass das Unternehmen sich mit eigenen gewerblichen Leistungen am Markt beteiligen kann.

Auf diesen Umstand hat jüngst die Finanzverwaltung mit Schreiben des Landesamts für Steuern Niedersachsen hingewiesen und die Finanzämter bei Unternehmensgründungen um besondere Prüfung gebeten. Zu den bloßen, gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen werden z. B. die Anmietung eines Geschäftslokals, die Errichtung eines Fabrikgebäudes oder eines Hotels, mit dessen Betrieb erst nach dessen Fertigstellung begonnen wird, Anwaltskosten, Beratungskosten, Inseratskosten, Telefon- und Reisekosten, Schulungskosten für Angestellte und Arbeiter, Mieten und sonstige Aufwendungen für noch herzurichtende Geschäftsräume gezählt.

Für die gewerbesteuerliche Behandlung dieser Aufwendungen sind allein der Anlass und der Zeitpunkt ihrer Entstehung, nicht aber der Zeitpunkt der Zahlung maßgebend. Unbeachtlich ist deshalb, ob die Aufwendungen vor oder nach Beginn der Gewerbesteuerpflicht in Rechnung gestellt und beglichen werden und ob der Gewerbetreibende seinen Gewinn durch Bestandsvergleich oder Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt.

Handlungsempfehlung:

Da diese Aufwendungen gewerbesteuerlich nicht geltend gemacht werden können, ist zu prüfen, ob entsprechende Leistungen durch den Stöpl. zeitlich erst nach Ingangsetzung des Gewerbebetriebs in Anspruch genommen werden können.

Für Personengesellschaften

14 Finanzverwaltung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Gesetzlich ist ausdrücklich vorgesehen, dass Mitunternehmeranteile unentgeltlich übertragen werden können, ohne dass dies zur Aufdeckung stiller Reserven führt. Dies ist v. a. dann von Interesse, wenn im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge Mitunternehmeranteile auf die nächste Familiengeneration übertragen werden sollen. In diesen Fällen ist eine hohe Flexibilität gefragt. So sollen oftmals vom Übertragenden an die Personengesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter zur finanziellen Absicherung zurückbehalten werden oder es werden im Vorgriff auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils einzelne Wirtschaftsgüter steuerlich zu Buchwerten in eine separate Gesellschaft übertragen.

In all diesen Fällen ist darauf zu achten, dass die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung des Mitunternehmeranteils gewahrt sind. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat insoweit in den letzten Jahren die Gestaltungsspielräume für die Stpfl. zunehmend ausgeweitet. Dem folgt nun nach langem Zögern auch die Finanzverwaltung, wie mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums dargelegt wird. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- Die Finanzverwaltung gibt die Gesamtplanbetrachtung im Zusammenhang mit der vorweggenommenen Erbfolge auf: Wenn im zeitlichen Zusammenhang (auch zeitgleich) funktional wesentliche Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter an die Personengesellschaft verpachtet und die daher steuerlich zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft zählen, zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen oder auf eine andere Personengesellschaft, an der dieser beteiligt ist, übertragen bzw. überführt, steht dies der Buchwertfortführung für die Übertragung des Mitunternehmeranteils nicht entgegen. Voraussetzung ist nur, dass der übertragene Betrieb nicht zerschlagen wird, sondern auch nach der Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen eine funktionsfähige betriebliche Einheit fortbesteht, welche sodann unentgeltlich übertragen wird.

Beispiel:

V ist Kommanditist einer Personengesellschaft. Dieser vermietet die betriebliche Immobilie an die KG zur Nutzung. Ziel ist die unentgeltliche Übertragung der Kommanditbeteiligung auf den S unter Zurückbehaltung der Immobilie. Der gesamte Vorgang soll ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen.

Lösung: V gründet zunächst eine neue GmbH & Co. KG und überträgt die Immobilie zu Buchwerten auf diese. Sodann wird diese Beteiligung zu Buchwerten auf S übertragen.

- Die Gesamtplanbetrachtung entfällt auch, wenn auf Grund eines einheitlichen Plans zeitlich vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entweder entnommen (z. B. durch unentgeltliche Übertragung auf einen Angehörigen) oder zum gemeinen Wert veräußert wird.
- Wenn dagegen im Zeitpunkt der Mitunternehmeranteilsübertragung funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen schlicht zurückbehalten und zeitgleich oder taggleich in das Privatvermögen des Übertragenden überführt wird, ist die Buchwertfortführung unzulässig.
- Der Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts an den übertragenen Mitunternehmeranteilen hindert nicht die Buchwertübertragung.
- Wird nur ein Teil des Mitunternehmeranteils übertragen, so brauchen Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter an die Personengesellschaft verpachtet und die daher steuerlich zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft zählen, nicht in der gleichen Quote mitübertragen zu werden. Diese können vielmehr ganz zurückbehalten werden oder auch überquotale übertragen werden.

Beispiel:

V ist alleiniger Kommanditist. Dieser vermietet die betriebliche Immobilie an die KG zur Nutzung. Ziel ist die Beteiligung der Nachfolgeneration (S und T) unter Zurückbehaltung der Immobilie, um eine sichere Versorgung von V zu gewährleisten.

Lösung: V kann Teile seiner Beteiligung ohne Aufdeckung stiller Reserven an S und T übertragen und die Immobilie vollständig in seinem Vermögen belassen.

16 Bilanzberichtigung bei fehlerhafter Buchung einer Einlage

Wurde eine Einlage fehlerhaft nicht auf einem Kapitalkonto des Gesellschafters, sondern auf einem Darlehenskonto gebucht, so kann dies durch eine Bilanzberichtigung korrigiert werden. Dies stellt das Hessische Finanzgericht fest.

Im Urteilsfall war dies von Bedeutung, da Verluste erzielt wurden, und hinsichtlich des Verlustverrechnungsvolumens das Kapitalkonto bestimmt werden musste. Entgegen dem offensichtlich Gewolltem erfolgte die Buchung der Einlage tatsächlich auf einem Konto, welches nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags nicht als Kapitalkonto einzustufen war.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

17 Verlust aus der Ausbuchung von Aktien bei einem Planinsolvenzverfahren

Seit Geltung der Abgeltungsteuer werden bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht nur laufende Erträge, sondern auch Erträge aus der Vermögenssubstanz, insbesondere also Veräußerungsgewinne steuerlich erfasst. Im Gegenzug können dann aber auch Veräußerungsverluste – zumindest mit anderen Erträgen aus Kapitalvermögen – verrechnet werden. Die Finanzverwaltung legt insoweit den Gesetzeswortlaut allerdings eng aus und will Verluste im Wesentlichen nur dann berücksichtigen, wenn eine Veräußerung der Wertpapiere erfolgte. Dass auch das endgültige Wertloswerden von Wertpapieren zu einem zu berücksichtigenden Verlust führt, haben die Finanzgerichte vielfach bestätigt.

Nun hatte sich das Hessische FG mit einem Fall zu befassen, bei dem Aktien im Rahmen eines Planinsolvenzverfahrens wertlos wurden. Im zugrunde liegenden Fall erfolgte im Rahmen eines Planinsolvenzverfahrens bezüglich einer AG ein sog. Debt-to-Equity-Swap, bei dem zunächst das Grundkapital der AG auf Null herabgesetzt wurde, ehe die Gläubiger im Rahmen einer sich anschließenden Kapitalerhöhung – unter Ausschluss des Bezugsrechts der Alt-Aktionäre – die wirtschaftliche Möglichkeit erhalten haben, 100 % der auszugebenden Aktien an der Gesellschaft zu erwerben. Ein Debt-to-Equity-Swap (Schuldenbeteiligungstausch) ist eine Transaktion, bei der eine Forderung eines Gläubigers gegenüber einem Schuldnerunternehmen zu Gunsten einer entsprechenden Beteiligung an diesem Unternehmen erlischt. Ein Altaktionär, dessen Aktien in diesem Zuge wertlos ausgebucht wurden, machte den entstandenen Wertverlust steuerlich geltend. Dies bestätigte auch das Hessische Finanzgericht und lehnte die anderslautende Ansicht der Finanzverwaltung ab. Denn durch die Auf-Null-Stellung der Aktien und den Ausschluss der Alt-Aktionäre vom Bezugsrecht für die sich anschließende Kapitalerhöhung hätten die Alt-Aktionäre ihre Kapitalanteile nebst der in den Aktien verbrieften Aktionärsrechte unwiederbringlich und endgültig verloren.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun beim Bundesfinanzhof die Revision anhängig.

Für Hauseigentümer

18 Nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen nach einem Erbfall

Der Stpfl. kann größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, abweichend von den Grundregeln, nach denen der Abzug in dem Jahr zu erfolgen hat, in dem die Kosten anfallen, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. Diese Verteilung von größeren Erhaltungsaufwendungen kann steuerlich v. a. dann sinnvoll sein, wenn ansonsten die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer so stark gemindert würde, dass sich z. B. Sonderausgaben gar nicht mehr auswirken oder sich Progressionsnachteile ergeben.

Gesetzlich ist nun ausdrücklich bestimmt, dass wenn das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert wird, der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen ist. Vielfach strittig ist dagegen der Fall, dass der Stpfl. während des Verteilungszeitraums verstirbt oder die Immobilie verschenkt wird. Die Finanzverwaltung geht für diesen Fall davon aus, dass der Rechtsnachfolger Erhaltungsaufwand noch in dem von seinem Rechtsvorgänger gewählten restlichen Verteilungszeitraum geltend machen kann. Die Rechtsprechung lehnt diese Ansicht der Finanzverwaltung allerdings ab und geht davon aus, dass die noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen im Jahr des Todes oder der Schenkung noch beim Rechtsvorgänger als Erhaltungsaufwendungen anzusetzen sind, also keine Fortführung der Verteilung durch die Rechtsnachfolger erfolgt.

Dies hat nun das Finanzgericht Münster für einen Fall bestätigt, bei dem eine Immobilie wegen Todes auf eine Erbengemeinschaft übergang und beim Erblasser noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen vorlagen.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil ist nun beim Bundesfinanzhof die Revision anhängig.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

19 Teilabzugsverbot für Finanzierungskosten der Beteiligung an einer Organgesellschaft

Die körperschaftsteuerliche Organschaft bietet insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital-, einer Personengesellschaft oder einer natürlichen Person) geltend zu machen (also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns zu verrechnen). Für die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ist neben der sog. finanziellen Eingliederung, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert, auch der Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (Ergebnisabführungsvertrag) Voraussetzung. Eine der Konsequenzen des Organschaftsverhältnisses besteht dann darin, dass das Organeinkommen dem Organträger unmittelbar zugerechnet wird. Ist der Organträger eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person, so ist das zugerechnete Organeinkommen folglich nicht etwa als (nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerbefreite) Gewinnausschüttung anzusehen. Wäre das Organeinkommen hingegen als beim Organträger teilweise steuerbefreit anzusehen, so käme das sog. Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG zum Zuge. Danach dürften Betriebsausgaben, die mit den dem § 3

Nr. 40 EStG zu Grunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nur zum Teil abgezogen werden.

Vor diesem Hintergrund ist nun ein aktuelles Urteil des BFH zu sehen. Dabei ist der BFH das **Teilabzugsverbot** betreffend (vorliegend waren Finanzierungskosten umstritten) zu dem Ergebnis gekommen, dass

- Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Beteiligung dennoch dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterliegen, wenn mit der Beteiligung in einem späteren Veranlagungszeitraum ein Organschaftsverhältnis begründet wird, und insoweit die Kapitalgesellschaft während des Bestehens der Organschaft Gewinne aus vororganschaftlicher Zeit ausschüttet und
- der sich dem Teilabzugsverbot unterliegende Teil der Schuldzinsen aus dem Verhältnis der Gewinnausschüttung zu dem in demselben Jahr zugerechneten Organeinkommen ergibt.

Im Streitfall waren Kapitalgesellschaftsanteile darlehensfinanziert erworben worden, auf die in der Folge Gewinnausschüttungen entfielen, die nach § 3 Nr. 40 EStG zu teilweise steuerbefreiten Einnahmen führten. Daher konnten die Darlehenszinsen auch nur teilweise steuerlich geltend gemacht werden, wobei die Aufteilung nach BFH-Auffassung im Rahmen einer wertenden Betrachtung entsprechend dem rechtlichen und wirtschaftlichen Gehalt des Gesamtvorgangs zu erfolgen hatte (im Streitfall anteilig nach dem Verhältnis der Gewinnausschüttung zu dem in demselben Jahr zugerechneten Organeinkommen).

Hinweis:

Das vom BFH abgeleitete Ergebnis erscheint zwingend, da – wenn der Organträger eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person ist – nur so die vom Gesetzgeber gewollte Kombination einer Körperschaftsteuer auf das von der Organgesellschaft erwirtschaftete Einkommen und einer teilweisen Dividendenbesteuerung auf der Ebene des Organträgers erreicht wird. Die Rechtsfolgen des sog. Teilabzugsverbots des § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG sind i. U. über Organschaftsfälle hinaus zu beachten.

20 Ertrag aus Währungskurssicherungsgeschäft erhöht steuerfreien Veräußerungsgewinn aus Anteilsveräußerung

Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Kapitalgesellschaft außer Ansatz. Veräußerungsgewinn im Sinne dieses Satzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert der Beteiligung übersteigt.

Vor diesem Hintergrund ist ein aktuelles BFH-Urteil zur Berücksichtigung von Währungskurssicherungsgeschäften i.R.d. § 8b KStG zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat, dass der Ertrag aus einem Devisentermingeschäft, das der Veräußerer vor der Veräußerung zum Zweck der Minimierung des Währungskursrisikos in Bezug auf den Veräußerungserlös abgeschlossen hat, als Bestandteil des Veräußerungspreises i. S. d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG gewinnerhöhend zu berücksichtigen ist. Entscheidungserheblich war dabei der Veranlassungszusammenhang, nach dem solche Verluste aus Devisentermingeschäften, die ausschließlich zum Ausschluss bzw. zur Minderung des Währungskursrisikos einer konkret geplanten, in Fremdwährung abzuwickelnden Anteilsveräußerung abgeschlossen werden, als Bestandteil der Veräußerungskosten i. S. v. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG den Veräußerungsgewinn mindern.

Nach BFH-Auffassung sind bei Fremdwährungsgeschäften zur Bestimmung der Anschaffungskosten und des Veräußerungspreises die erhaltenen und die gezahlten Fremdwährungsbeträge nach dem zu den jeweiligen Realisierungszeitpunkten geltenden Umrechnungskurs in Euro umzurechnen; Wechselkursänderungen im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung erhöhen oder vermindern daher den steuerfreien Veräußerungsgewinn. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG sei entsprechend so auszulegen, dass der Ertrag aus einem Währungskurssicherungsgeschäft bei der Berechnung des steuerfreien Veräußerungsgewinns als Bestandteil des Veräußerungspreises zu berücksichtigen sein kann. Das

folge daraus, dass Verluste aus Währungskurssicherungsgeschäften als Bestandteil der Veräußerungskosten den Veräußerungsgewinn mindern könnten; dann müssten im Rahmen des § 8b Abs. 2 KStG aber auch Gewinne aus diesen Geschäften gewinnerhöhend berücksichtigt werden können. Und bei Verlusten eines Anteilsverkäufers aus gegenläufigen Devisentermingeschäften, die dieser vor dem Verkauf mit dem ausschließlichen Zweck abgeschlossen hat, den erwarteten Verkaufserlös gegen Währungskursrisiken abzusichern, handele es sich um Veräußerungskosten. Das "auslösende Moment" für die Entstehung der Verluste sei in der geplanten Veräußerung zu sehen, deren Erlös der Stpfl. unbeeinflusst von Währungskursschwankungen zu vereinnahmen trachte. Die Verluste wiesen daher eine größere Nähe zur Veräußerung auf als zum laufenden Gewinn.

Hinweis:

Sog. "Micro Hedges" (also Devisentermingeschäfte, die ausschließlich auf Minimierung des Währungskursrisikos in Bezug auf die konkret erwarteten Veräußerungserlöse ausgerichtet sind) sind also zu berücksichtigen, während unspezifische globale Absicherungen für Währungskursrisiken einer Vielzahl von Grundgeschäften (sog. "Macro-" oder "Portfolio Hedges") gerade nicht berücksichtigt werden dürfen.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte also darauf geachtet werden, dass bei Devisentermingeschäften der erforderliche Veranlassungszusammenhang zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft dokumentiert wird.

I. Ü. kann sich in Fällen der Anteilsveräußerung durch eine natürliche Person eine vergleichbare praktische Problematik ergeben, sodass hier mit der Argumentation des I. Senats des BFH die Berücksichtigung etwaiger Devisengeschäfte bei der Ermittlung des (begünstigten) Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG angestrebt werden sollte.

21 Auflösung einer Kapitalgesellschaft – Eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen – Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses

Der BFH hat in Bestätigung seiner Rechtsprechung entschieden, dass die bis zum BFH-Urteil vom 11.7.2017 anerkannten Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen weiter anzuwenden sind, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet hatte oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden war. Stpfl., die ihrer GmbH als Gesellschafter bis zum 27.9.2017 eine (ehemals) eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe geleistet haben, können also den Ausfall ihrer Rückzahlungs- oder Regressansprüche im Fall der Veräußerung oder Auflösung der Gesellschaft als nachträgliche Anschaffungskosten geltend machen.

Haben die Gesellschafter einer GmbH durch Feststellung des Jahresabschlusses untereinander und im Verhältnis zur Gesellschaft rechtsverbindlich bestätigt, dass eine im Jahresabschluss ausgewiesene Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber einem Gesellschafter in der ausgewiesenen Höhe besteht, ist dies auch für die Besteuerung des Gesellschafters von Bedeutung. Nach BFH-Auffassung spricht die Feststellung des Jahresabschlusses dann zumindest indiziell für das Bestehen der Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft dem Grunde und der Höhe nach. Damit verwirft der BFH den Ansatz des FA, welches mangels Nachweises des ursprünglichen Geldflusses das Vorhandensein des Gesellschafterdarlehens bezweifelt hatte.

Zuvor hatte der BFH seine langjährige Rechtsprechung zu nachträglichen Anschaffungskosten bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften geändert und zugleich aber entschieden, dass die bisherigen einschlägigen Grundsätze in allen Fällen weiter anzuwenden sein sollen, in denen der Sachverhalt am 27.9.2017 bereits verwirklicht war (Übergangsregelung).

Aktuell hat der BFH seine Auffassung bestätigt, wonach er typisierenden Vertrauensschutz gewähren kann, und ausgeführt, dass es im konkreten Streitfall für die Höhe der (nachträglichen) Anschaffungskosten auf den unter der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts zu § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG entwickelten normspezifischen Anschaffungskostenbegriff ankommt. Das FA wollte nun den Veräußerungsverlust allein deshalb nicht anerkennen, weil der Gesellschafter keine Nachweise mehr über die viele Jahre zuvor gewährten Darlehen mehr bringen konnte. Daher bestritt das FA,

dass überhaupt Gesellschafterdarlehen bestanden haben. Dies wies der BFH aber zurück. Vielmehr sei durch den Ausweis der Verbindlichkeiten im Jahresabschluss der GmbH die Existenz derselben ausreichend nachgewiesen. Durch Feststellung des Jahresabschlusses haben die Gesellschafter untereinander und im Verhältnis zur Gesellschaft rechtsverbindlich bestätigt, dass eine im Jahresabschluss ausgewiesene Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber einem Gesellschafter (in der ausgewiesenen Höhe) bestehe.

Hinweis:

Das BMF hatte die BFH-Rechtsprechungsänderung und insbesondere die Vertrauensschutzregelung mit dem Stichtag 27.9.2017 für alle noch offenen Fälle bestätigt. Greift die Vertrauensschutzregelung nicht, so sind danach 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.

Als Reaktion auf die vorgenannte Rechtsprechung ist mit dem sog. Jahressteuergesetz 2019 (Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften) eine neue gesetzliche Regelung eingeführt worden (§ 17 Abs. 2a EStG), nach der u. a. auch Darlehensverluste im Zusammenhang mit solchen Darlehen, die aus gesellschaftsrechtlichen Gründen gewährt bzw. in der Krise der darlehensnehmenden Kapitalgesellschaft stehen gelassen wurden, zu den nachträglichen Anschaffungskosten zählen sollen. Diese Neuregelung ist auf Veräußerungen nach dem 31.7.2019 (Datum des Kabinettsbeschlusses zur Einbringung des Regierungsentwurfs) anzuwenden, auf Antrag aber auch schon auf frühere Veräußerungen.

Auslandspauschalen 2020 und aktuelle Steueränderungen

22 Für alle Steuerpflichtigen

Zum Jahreswechsel 2019/2020 sind eine Vielzahl an steuerlichen Gesetzesänderungen in Kraft getreten. In dieser Beilage stellen wir die für die Praxis wichtigsten Änderungen nach Anwendungsbereichen geordnet dar und geben Hinweise zu den praktischen Konsequenzen.

Mit Wirkung ab dem 1.1.2020 wurde der **Umsatzsteuersatz für Personenschienenbahnfernverkehr** von 19 % auf 7 % gesenkt. Bisher galt der niedrigere Steuersatz nur für Strecken bis 50 km. Die Deutsche Bahn gibt diese Steuersatzsenkung an die Kunden als Preissenkung weiter.

Hinweis:

Seit dem 1.1.2020 werden Tickets mit dem reduzierten Mehrwertsteuersatz angeboten. Bereits erworbene Fahrkarten für eine Fahrt nach dem 31.12.2019 erfahren keine Ermäßigung.

Zwar wird die BahnCard 25 bzw. die BahnCard 50 weiterhin mit 19 % Umsatzsteuer belegt, dennoch sind ab dem 1.2.2020 auch die Kosten für diese gesenkt worden.

23 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

a) Reisekostenpauschalen

Mit Wirkung ab dem 1.1.2020 sind die Pauschbeträge für **Mehraufwendungen für Verpflegung** bei inländischen Dienstreisen angehoben worden:

Tagegeldsatzübersicht (Inland)	2019	Ab 2020
Abwesenheitsdauer: ohne Übernachtung und 8 Stunden oder weniger	0 €	0 €
ohne Übernachtung und mehr als 8 Stunden	12 €	14 €
mehrtägige Auswärtstätigkeit:		
Anreisetag	12 €	14 €
Abreisetag	12 €	14 €
Zwischentage/ vollständiger Reisetag	24 €	28 €

Handlungsanweisung:

Es müssen nun Reisekostenabrechnungsprogramme und ggf. Reisekostenrichtlinien überprüft und ggf. angepasst werden.

Daneben gilt ab 2020 eine Pauschale von 8 € pro Tag für Arbeitnehmer, die ihre berufliche Tätigkeit vorwiegend auf Kraftfahrzeugen ausüben (z. B. **Berufskraftfahrer**). Der Ansatz dieser Pauschale erfolgt anstelle der tatsächlich entstehenden Mehraufwendungen; so können weiterhin auch höhere Aufwendungen als 8 € nachgewiesen und geltend gemacht werden. Der Pauschbetrag in Höhe von 8 € pro Kalendertag kann zusätzlich zu den gesetzlichen Verpflegungspauschalen beansprucht werden.

Hinweis:

Die Entscheidung, die tatsächlich entstandenen Mehraufwendungen oder den neuen gesetzlichen Pauschbetrag für Berufskraftfahrer usw. geltend zu machen, kann nur einheitlich für das ganze Kalenderjahr erfolgen. Die einheitliche Entscheidung ist je Arbeitnehmer je Dienstverhältnis zu treffen.

b) Erweiterte Förderung umweltfreundlicher Mobilität

Die steuerliche Begünstigung von Elektrofahrzeugen als Firmenwagen wurde deutlich ausgeweitet. Insbesondere für Elektrovollfahrzeuge bis zu einem Bruttolistenpreis von 40 000 € bestehen nun ganz erhebliche Vergünstigungen. Allerdings ist hierbei je nach Art und je nach Anschaffungsdatum des Fahrzeugs zu differenzieren. Insgesamt sind die Bedingungen des pauschalen Ansatzes für die **Privatnutzung eines Firmenwagens** nun wie in der Übersicht dargestellt geregelt.

Pauschaler Ansatz für die Privatnutzung eines Firmenwagens ab 1.1.2020 – "1 %-Regelung"		
Fall	Ansatz monatlich in ... % des Bruttolistenpreises	Zeitliche Restriktion hinsichtlich der Anschaffung des Fahrzeugs
Grundsatz	1 %	
1. Elektrovollfahrzeuge und Bruttolistenpreis bis 40 000 €	0,25 %	nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031
2. Elektrofahrzeuge/extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge		
a) soweit die Voraussetzungen unter 1. nicht erfüllt sind und Kohlendioxidemission höchstens 50 g je gefahrene km und Reichweite der Batterie mind. 60 km	0,5 %	nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2025
b) soweit die Voraussetzungen unter 1. nicht erfüllt sind und Kohlendioxidemission höchstens 50 g je gefahrene km und Reichweite der Batterie mind. 80 km	0,5 %	nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2031
c) soweit die Voraussetzungen nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 Elektromobilitätsgesetz erfüllt sind	0,5 %	nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022
d) sonst	Kürzung des Bruttolistenpreises um Pauschalwerte je Kilowattstunde Batteriekapazität (zeitlich gestaffelte Beträge)	vor dem 1.1.2023

Hinweis:

Dies gilt auch für **Leasingfahrzeuge**, wobei dann in zeitlicher Hinsicht maßgebend ist, wann das Fahrzeug geleast wurde.

Daneben wurden folgende **Steuerbefreiungen** bis Ende 2030 (bislang bis Ende 2021) verlängert:

- Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridfahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers und
- Überlassung eines betrieblichen (Elektro-)Fahrrads.

Weiterhin wurde – bereits mit Geltung ab 2019 – eine wahlweise anwendbare **Pauschalbesteuerung ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale insbesondere bei Jobtickets eingeführt:**

- Anwendungsbereich wie die entsprechende Steuerbefreiungsvorschrift, aber auch bei Bezügen, die nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (sondern mittels Gehaltsumwandlung) erbracht werden und deshalb die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung nicht erfüllen.
- Pauschalierung mit 25 % ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale auf Seiten des Arbeitnehmers.

c) Weitere Änderungen bei der Lohnsteuer

Im Bereich der arbeitnehmerrelevanten **Steuerbefreiungen** sind folgende Änderungen erfolgt:

- **Gesundheitsförderung:** Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen zu Gunsten einer qualifizierten Gesundheitsförderung erhöhen sich von bislang 500 € ab 2020 auf 600 € im Kalenderjahr und je Arbeitnehmer.

- **Weiterbildungsleistungen:** Neu eingeführt wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2020 eine Steuerbefreiung für Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers. Diese neue Steuerfreiheit gilt auch für Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers, die der Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit des Arbeitnehmers dienen (z. B. Sprachkurse oder Computerkurse, die nicht arbeitsplatzbezogen sind). Hinzuweisen ist darauf, dass Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers nicht zu Arbeitslohn führen – und es dann auch keiner Steuerbefreiungsvorschrift bedarf, wenn diese Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden.

Hinweis:

Diskutiert wurde auch eine Anhebung des Übungsleiterfreibetrags (2 400 €) und des Ehrenamtsfreibetrags (720 €). Diese haben aber bisher keine Änderung erfahren.

Ausgeweitet wurden die **Möglichkeiten der Lohnsteuerpauschalierung** wie in der Übersicht dargestellt:

Erweiterte Möglichkeiten der Lohnsteuerpauschalierung	
ab 1.1.2020	
Aufwendungen für kurzfristige Beschäftigungen	Tageslohngrenze wird von bislang 72 € auf 120 € erhöht
Pauschalierungsfähiger durchschnittlicher Stundenlohn	Stundenlohngrenze bei der Lohnsteuerpauschalierung von kurzfristig beschäftigten Mitarbeitern und Aushilfen in der Land- und Forstwirtschaft wird von 12 € auf 15 € angehoben
Gruppenunfallversicherung	Pauschalierungsmöglichkeit bei Beiträgen für eine Gruppenunfallversicherung bis zu Grenzbetrag von 100 € im Kalenderjahr (bislang: 62 €)

d) Entfernungspauschale

Zeitlich befristet wird die **Entfernungspauschale** für weitere Strecken angehoben, um einen gewissen Ausgleich der Mehrbelastung durch die CO₂-Steuer zu bewirken.

Entfernungspauschale		
Zeitraum	... für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	
2020 (wie bisher)	0,30 €	
2021 bis 2023	0,30 €	die ersten 20 km
	0,35 €	jeder weitere km
2024 bis 2026	0,30 €	die ersten 20 km
	0,38 €	jeder weitere km
ab 1.1.2027	0,30 €	

Entsprechendes gilt für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

Für Pendler, die mit ihrem zu versteuernden Einkommen innerhalb des Grundfreibetrags liegen, wird als Alternative zur Entfernungspauschale die Möglichkeit geschaffen, eine **Mobilitätsprämie** i. H. v. 14 % der Entfernungspauschale in Anspruch zu nehmen. Die Mobilitätsprämie greift bei Arbeitnehmern ausschließlich, soweit durch die erhöhten Entfernungspauschalen gemeinsam mit den übrigen Werbungskosten, welche im Zusammenhang mit den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit stehen, der Werbungskostenpauschbetrag überschritten wird.

Hinweis:

Die Mobilitätsprämie wird nur auf Antrag gewährt. Dies ist nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres zu prüfen.

e) Abgrenzung Barlohn versus Sachlohn

Gesetzlich wurde nun mit Wirkung ab dem 1.1.2020 eine Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachlohn vorgenommen. Hintergrund für die Gesetzesänderung ist, dass der Gesetzgeber entgeltoptimierte Gestaltungen durch Einsatz von Gutscheinkartensystemen unter gleichzeitiger **Ausnutzung der 44 €Freigrenze** einschränken will. Auch wird auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs reagiert.

Abgegrenzt wird wie in der **Übersicht** dargestellt:

Abgrenzung Barlohn vs. Sachlohn	
Barlohn	Sachlohn
1. Zweckgebundene Geldleistungen 2. Nachträgliche Kostenerstattung 3. Geldsurrogate/andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten. Ausnahme: Gutscheine/Geldkarten unter Sachlohn/2.	1. Geldsurrogate/andere Vorteile, die nicht auf einen Geldbetrag lauten. 2. Gutscheine/Geldkarten, a) die nur zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und b) die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes erfüllen.

Nicht mehr als Sachlohn eingestuft werden damit zweckgebundene Geldleistungen, so z. B. wenn der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber einen monatlichen (arbeitsrechtlichen) Anspruch auf Benzin im Wert von 44 € hat und zur Erfüllung dieses Anspruchs der Arbeitgeber monatlich 44 € an den Arbeitnehmer auszahlt (zweckgebundene Geldleistung) und sich nachweisen lässt, dass die 44 € für den Erwerb von Benzin verwendet wurden.

Dagegen dürfte Sachlohn vorliegen, wenn der Arbeitgeber einen selbst ausgestellten Gutschein an den Mitarbeiter ausgibt, der diesen bei einer Tankstelle einlöst und die Tankstelle unmittelbar mit dem Arbeitgeber gemäß vorheriger Vereinbarung abrechnet.

Bei dem Einsatz von **Gutscheinen/Geldkarten** ist die Abgrenzung noch nicht abschließend klar. Es dürften folgende Leitlinien gelten:

- Sachlohn liegt vor, wenn diese Karten berechtigen, Waren oder Dienstleistungen vom Aussteller des Gutscheins zu beziehen (z. B. Geschenkkarten für den Einzelhandel), Gutscheine für ein Kaufhaus oder eine Tankstelle.
- Ebenso liegt Sachlohn vor bei Gutscheinen/Geldkarten z. B. für eine bestimmte Ladenkette (oder ähnliche Bezeichnungen), mit der in den einzelnen Geschäften der Ladenkette eingekauft werden kann.
- Nicht als Sachlohn gelten dagegen Gutscheine/Geldkarten, die zum Einkauf bei einem Betreiber eines reinen Internet-Marktplatzes, auf dessen Plattform andere Anbieter Waren oder Dienstleistungen anbieten, berechtigen. Insoweit hat der Gutschein die Funktion von Bargeld.
- Ebenso begünstigt sind z. B. Restaurantschecks/Essensgutscheine.

Hinweis:

Diese teilweise geänderte Abgrenzung ist bei Gestaltungen mit dem Ziel der Nutzung der 44 €-Freigrenze zu beachten. Eine von einem Betriebsstättenfinanzamt erteilte Anrufungsauskunft, die auf der "alten" Rechtslage beruht, hat infolge der gesetzlichen Änderung mit Wirkung ab 2020 keine Bindungswirkung mehr.

24 Für Unternehmer und Freiberufler

a) Umsatzsteuer

Der Geltungsbereich von Vereinfachungsregelungen bei der Umsatzsteuer wurde ausgeweitet (vgl. Übersicht).

Umsatzsteuer: Vereinfachungsregelungen		
Kleinunternehmergrenze	Bruttoumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr bis 22 000 € (bisher: 17 500 €) und im lfd. Kalenderjahr voraussichtlich nicht mehr als 50 000 €	Gilt ab 1.1.2020
Istversteuerung	Die Grenze für die Beantragung der Inanspruchnahme der Istversteuerung wurde von 500 000 € auf 600 000 € angehoben	Gilt ab 1.1.2020

Daneben sind die Änderungen bei der Umsatzsteuer aufgrund Vorgaben aus der EU-weit geltenden Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie zu beachten (vgl. Übersicht).

Umsatzsteuer: Umsetzung der Quick Fixes	
Reihengeschäft	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). Wenn ein Zwischenhändler (ein Unternehmer, der zugleich Lieferer und Abnehmer ist) befördert oder versendet, gilt grundsätzlich die Lieferung an ihn als warenbewegte Lieferung, es sei denn, er weist nach, dass der Zwischenhändler als Lieferer auftritt. Insoweit wird zukünftig ausschließlich auf die Verwendung der USt-IdNr. abgestellt.
Inneregemeinschaftliche Lieferung	Die Gültigkeit der USt-IdNr. des Leistungsempfängers im Zeitpunkt der Lieferung und deren ordnungsgemäße Meldung in der Zusammenfassenden Meldung des leistenden Unternehmers ist nun materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung.
Konsignationslager	EU-weite Vereinheitlichung der Regelungen

Hinweis:

Im Einzelfall ist aktuell noch zu prüfen, ob in den jeweils betroffenen EU-Ländern diese EU-weiten Vereinheitlichungen schon umgesetzt sind.

b) Förderung der Elektromobilität im betrieblichen Bereich

Auch im betrieblichen Bereich wurde die Förderung der Elektromobilität ausgeweitet (vgl. Übersicht).

Förderung der Elektromobilität im betrieblichen Bereich		
Privatnutzung von Firmenwagen	Wie oben unter Firmenwagennutzung durch Arbeitnehmer (Tz. 4)	
Privatnutzung betrieblicher (Elektro-) Fahrräder	steuerfrei	bis 31.12.2030 (bisher 31.12.2021)
Elektrische Lieferfahrzeuge/Lastenfahrräder	Sonderabschreibung i. H. v. 50 % neben der normalen AfA; das Elektrolieferfahrzeug muss der Erzielung von betrieblichen Einkünften dienen und zum Anlagevermögen gehören	nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2031 angeschaffte Elektrofahrzeuge
Elektro-/extern aufladbare Hybridfahrzeuge bzw. (Elektro-)Fahrräder	Halbierung der Hinzurechnung von Aufwendungen (v. a. Leasingaufwendungen) für Elektro-/Hybridfahrzeuge bzw. Fahrräder	Verträge, die nach dem 31.12.2019 abgeschlossen wurden

25 Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Eingeführt wurden weitere Verlustabzugsbeschränkungen bei Kapitaleinkünften (vgl. dazu die folgende Übersicht):

Neue Verlustabzugsbeschränkungen bei Kapitaleinkünften		
Geltungsbereich	Verlustabzugsbeschränkung	Erstmals anzuwenden auf Verluste, die ...
Verluste aus Termingeschäften	Bis zur Höhe von 10 000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften oder Stillhaltergeschäften; im Übrigen Vortrag in Folgejahre und dann entsprechende Verrechnungsmöglichkeiten	nach dem 31.12.2020 entstehen
Verluste aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung , aus der Ausbuchung wertloser Kapitalanlagen, aus der Übertragung wertloser Kapitalanlagen auf einen Dritten oder aus einem sonstigen Ausfall von Kapitalanlagen	Bis zur Höhe von 10 000 € mit anderen Kapitalerträgen; im Übrigen Vortrag in Folgejahre und dann entsprechende Verrechnungsmöglichkeiten	nach dem 31.12.2019 entstehen

Hinweis:

Damit wird vom Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Substanzverlusten – auch für die Vergangenheit – grundsätzlich anerkannt. Zukünftig gelten insoweit aber zeitliche Verlustabzugsbeschränkungen.

Für Veranlagungszeiträume bis 2019 ist darauf zu achten, dass entstandene Wertverluste ggf. im Rahmen der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden müssen.

Anmerkung:

Diese gesetzliche Neuregelung führt zu absurden Ergebnissen. Wurden z. B. Gewinne in Höhe von 100.000,00 € und Verluste von 95.000,00 € aus Termingeschäften mithin per Saldo ein Gewinn von 5.000,00 € erzielt, müssen gleichwohl 90.000,00 € versteuert werden. Wer mehr von solchen Geschäften macht, dürfte über kurz oder lang durch die hohe, den Gewinn deutlich übersteigende Steuerlast insolvent sein.

Eine solche gesetzliche Regelung kann sich nur ein Gesetzgeber ausdenken, der von der Praxis überhaupt keine Ahnung hat. Verfassungsrechtlich dürfte eine solche Regelung ohnehin sehr fragwürdig sein.

26 Für Hauseigentümer

Herauszustellen ist die durch das Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht neu eingeführte **Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum**:

Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum	
Fördervoraussetzung	Energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum. Die Immobilie muss im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme älter als 10 Jahre sein.
Restriktionen	Eine Förderung scheidet aus, wenn aus der Wohnung ganz oder teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden. Unschädlich ist, wenn Teile der Immobilie als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden.
Zeitlicher Anwendungsbereich	Baumaßnahmen, die nach dem 31.12.2019 begonnen werden und vor dem 1.1.2030 beendet sind.
Höhe der Steuerermäßigung	Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der Aufwendungen, maximal insgesamt 40 000 € je Objekt 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.
Förderfähige Maßnahmen	<ul style="list-style-type: none"> • Wärmedämmung von Wänden, • Wärmedämmung von Dachflächen, • Wärmedämmung von Geschossflächen, • Erneuerung der Fenster und Außentüren, • Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage, • Erneuerung der Heizungsanlage, • Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung, • Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind und • einschließlich der Kosten der Energieberatung. <p>Wichtig: Die jeweiligen technischen Mindestanforderungen sind in einer Verordnung festgehalten.</p>
Keine Mehrfachförderung	Nehmen Stpfl. bereits die steuerliche Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale oder die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen 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.

Hinweis:

Zu beachten sind v. a. die jeweiligen technischen Mindestanforderungen an die Sanierungsmaßnahmen.

Anmerkung:

Der Gesetzgeber sorgt mit dieser Regelung leider dafür, dass der ohnehin schon knappe Wohnraum weiter verknappt wird. Hauseigentümer, die in ihrem selbstgenutzten Wohnhaus eine Wohnung fremdvermieten, sollten sich gut überlegen, ob sie rechtzeitig vor Durchführung solcher Maßnahmen nicht besser ihrem Mieter kündigen, um in den Genuss der Steuervergünstigung zu kommen.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im Februar 2020

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: Februar 2020