

MEYER-RENTZ

Meyer-Rentz PartG mbB Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Rechtsanwalt,
Postfach 50 10 68, 22710 Hamburg

JÜRGEN MEYER-RENTZ
DIPLOM-HANDELSLEHRER
STEUERBERATER
VEREIDIGTER BUCHPRÜFER

DIRK MEYER-RENTZ
STEUERBERATER
RECHTSANWALT

AMTSGERICHT HAMBURG
PARTNERSCHAFTS-
REGISTER 1043

HAUSADRESSE:
MÖRKENSTRASSE 9
22767 HAMBURG
TELEFON 040/30 68 98-0
TELEFAX 040/30 68 98-11
steuerberater@meyer-rentz.de

Mandanten-Rundschreiben 01/2020

Aktuelle Steuergesetzgebung • Rechtsprechung zur Schenkung-/Erbchaftsteuer • Möglichkeiten der Nettolohnoptimierung erweitert • Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen

Sehr geehrte Damen und Herren,

zum einen ist über eine Vielzahl an gesetzlichen Neuregelungen zum Jahreswechsel zu berichten. So wurde insbesondere die Steuerermäßigung für energetische Gebäudesanierungsmaßnahmen am selbstgenutzten Wohneigentum beschlossen, welche nun umfassende Möglichkeiten eröffnet. Auch die steuerliche Vergünstigung von betrieblich bzw. als Firmenwagen genutzten Elektrofahrzeugen ist nochmals deutlich erweitert worden.

Daneben sind Verwaltungsanweisungen herauszustellen, etwa zur Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften aus heil- und heilhilfsberuflicher Tätigkeit und im Rahmen einer ambulanten Kranken- bzw. Altenpflege. Dies spielt in der Praxis im Hinblick auf die mögliche Belastung mit Gewerbesteuer eine große Rolle.

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
- 8 Kosten für Sky-Bundesliga-Abo nun doch Werbungskosten?

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
- 10 Anpassung der Steuervorauszahlungen
- 11 Neufassung der GoBD (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff)
- 12 Reiseveranstalter: Entgelt für die Anmietung von Hotelzimmern führt i.d.R. nicht zu Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer
- 13 Gewerbesteuer: Zinshinzurechnung auch bei reiner Finanzierungsgesellschaft und Durchreichung des Kredits
- 14 Abgrenzung von Einkünften aus freiberuflicher heil- und heilhilfsberuflicher Tätigkeit
- 15 Tätigkeiten im Rahmen einer ambulanten Kranken- bzw. Altenpflege: freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit?
- 16 Ermäßigter Umsatzsteuersatz auf E-Books
- 17 Umsatzsteuerbefreiung für „Schul- und Hochschulunterricht“
- 18 Gewerbesteuerliche Behandlung vorbereitender Betriebsausgaben
- 19 Abschreibung einer Halle in „leichter“ Bauweise – Bedeutung der AfA-Tabellen

Für Personengesellschaften

- 20 Finanzverwaltung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen
- 21 Bilanzberichtigung bei fehlerhafter Buchung einer Einlage

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 22 Verlust aus der Ausbuchung von Aktien bei einem Planinsolvenzverfahren

Für Hauseigentümer

- 23 Nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen nach einem Erbfall

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 24 Teilabzugsverbot für Finanzierungskosten der Beteiligung an einer Organgesellschaft
- 25 Ertrag aus Währungskurssicherungsgeschäft erhöht steuerfreien Veräußerungsgewinn aus Anteilsveräußerung
- 26 Auflösung einer Kapitalgesellschaft – Eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen – Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses
- 27 Eindeutigkeitsgebot bei Abfindungsklauseln in Pensionszusagen – Anerkannte Regeln der Versicherungsmathematik
- 28 VGA bei Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds

Auslandspauschalen 2020 und aktuelle Steueränderungen

29	Für alle Steuerpflichtigen
30	Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
31	Für Unternehmer und Freiberufler
32	Für Bezieher von Kapitaleinkünften
33	Für Hauseigentümer
34	Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen
35	Verpflegungskosten
36	Übernachungskosten

Für alle Steuerpflichtigen

1 Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verfassungsgemäß

Das Bundesverfassungsgericht hat die lange erwartete Entscheidung zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verkündet. Mit Beschluss vom 19.11.2019 (Aktenzeichen 2 BvL 22/14, 2 BvL 27/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 23/14) stellt das Gericht 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.

Handlungsempfehlung:

Die Übertragung von Immobilien unter Nießbrauchsvorbehalt ist vielfach ein sinnvolles Instrument der vorweggenommenen Erbfolge. Im Detail bedarf die Ausgestaltung zivilrechtlicher und steuerlicher Beratung.

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 mit Urteil vom 20.8.2019 (Aktenzeichen 3 K 123/18) 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

Mit Urteil vom 11.7.2019 (Aktenzeichen II R 36/16) bestätigt der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung, 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 veranlassten 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 „Belohnungssessen“ 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** mit Urteil vom 1.8.2019 (Aktenzeichen VI R 32/18) 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:

Dies eröffnet der Praxis neue Möglichkeiten einer Lohnsteueroptimierung mittels Zusatzleistungen. Es bleibt allerdings die Reaktion der Finanzverwaltung abzuwarten. In Zweifelsfällen sollte eine Absicherung mittels Lohnsteuer-Anrufungsauskunft erfolgen.

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.

8 Kosten für Sky-Bundesliga-Abo nun doch Werbungskosten?

Im zweiten Rechtsgang hat das Finanzgericht Düsseldorf nun mit Urteil vom 5.11.2019 (Aktenzeichen 15 K 1338/19 E) entschieden, dass ein Torwarttrainer Kosten für ein Sky-Bundesliga-Abo als Werbungskosten von der Steuer absetzen kann. Der Stpfl. war bei einem Lizenzfußballverein als Torwarttrainer angestellt. In seiner Steuererklärung machte er die Kosten für das Paket „Fußball Bundesliga“ seines Abonnements bei dem Pay-TV-Sender „Sky“

als Werbungskosten geltend. Er gab an, dass er diesen Teil seines Abonnements beruflich genutzt habe. Er müsse sich diverse Fußballspiele ansehen, um im Fußballgeschäft auf dem Laufenden zu bleiben.

Im ersten Rechtsgang hatte das Finanzgericht den Werbungskostenabzug noch abgelehnt, da Zielgruppe des Pakets „Fußball Bundesliga“ kein Fachpublikum sei, sondern die Allgemeinheit. Die entsprechenden Kosten für ein Sky-Bundesliga-Abo seien daher – wie bei dem Bezug einer Tageszeitung – immer privat veranlasst, auch wenn ein Stpfl. ein berufliches Interesse daran habe. Diese Sichtweise hatte der Bundesfinanzhof dann im Revisionsverfahren mit Urteil vom 16.1.2019 (Aktenzeichen VI R 24/16) abgelehnt. Vielmehr sei entscheidungserheblich, ob das Abo tatsächlich nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde. Denn das Abonnement umfasst nicht den Bereich Sport allgemein, sondern tatsächlich nur Spiele der Fußball-Bundesliga. Der Bundesfinanzhof hat das Verfahren zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Im zweiten Rechtsgang hat das Finanzgericht Düsseldorf der Klage nach einer umfassenden Anhörung des Stpfl. und der Vernehmung von Zeugen stattgegeben. Der Stpfl. habe das Sky-Bundesliga-Abo nahezu ausschließlich beruflich genutzt. Er habe für seine Trainertätigkeit Spielszenen ausgewertet, sich über Spieler sowie Vereine umfassend informiert und sich zugleich für eigene Pressestatements rhetorisch geschult. Den Inhalt des Fußball-Pakets habe der Stpfl. allenfalls in einem unbedeutenden Umfang privat angeschaut.

Hinweis:

Der Präsident des Finanzgerichts betont in einer Kommentierung des Urteils aber auch, dass diese Entscheidung einen Einzelfall betrifft und daher der steuerliche Abzug der Aufwendungen für ein Sky-Abo die Ausnahme bleibt. Für den Einzelfall müsste nachgewiesen werden, dass eine (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung erfolgt.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 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, so dass 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 €

Handlungsempfehlung:

Die Werte sind gegenüber 2019 nur geringfügig gestiegen. Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen angesetzt. Ab Januar 2020 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und der Buchungsbetrag anzupassen.

10 Anpassung der Steuervorauszahlungen

Das voraussichtliche Jahresergebnis für 2019 kann zum jetzigen Zeitpunkt bereits vergleichsweise genau auf Basis der laufenden Buchführung und unter Berücksichtigung noch ausstehender Jahresabschlussbuchungen, wie z.B. Abschreibungen oder Rückstellungsanpassungen, hochgerechnet werden. Dies sollte zum Anlass genommen werden, die laufenden Steuervorauszahlungen, welche sich grundsätzlich nach dem letzten veranlagten Ergebnis bemessen, zu überprüfen und ggf. eine **Herabsetzung der Vorauszahlungen** (nachträglich) für 2019 und für 2020 zu beantragen, um unnötige Liquiditätsabflüsse zu vermeiden.

Hinweis:

Ergibt sich voraussichtlich ein höheres Ergebnis, als bei der Festsetzung der Vorauszahlungen angesetzt, so besteht für den Stpfl. keine Verpflichtung zur Anpassung der Vorauszahlungen. Vielmehr erfolgt insoweit erst eine Berücksichtigung in der späteren Steuererklärung für 2019. Soweit allerdings das Finanzamt, z.B. auf Grund von – aus den Umsatzsteuervoranmeldungen erkennbaren – Umsatzsteigerungen, vom Stpfl. eine Prognose des voraussichtlichen Ergebnisses anfordert, muss diese Anfrage umfassend und unter Berücksichtigung der aktuellen Erkenntnisse vom Stpfl. beantwortet werden.

Vor dem Hintergrund der vergleichsweise hohen Verzinsung von Steuernachzahlungen mit einem Zinssatz von 6 % p.a. sollte allerdings auch ein freiwilliger Antrag auf Erhöhung der Vorauszahlungen in Betracht gezogen werden, sofern gesicherte Erkenntnisse über ein höheres zu versteuerndes Einkommen vorliegen und Liquiditätsreserven vorhanden sind.

Handlungsempfehlung:

Ein Antrag auf Herabsetzung der Steuervorauszahlungen erfordert aussagekräftige Unterlagen zum Nachweis des vorläufigen Ergebnisses. Geeignet sind insbesondere auf der aktuellen Buchhaltung basierende Hochrechnungen. Vorbereitend ist sicherzustellen, dass die Buchhaltung auf dem aktuellen Stand ist und auch Abschlussbuchungen in ausreichendem Maße berücksichtigt.

11 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 revisionsicher, 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.

12 Reiseveranstalter: Entgelt für die Anmietung von Hotelzimmern führt i.d.R. nicht zu Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer

Strittig war, ob der Aufwand von Reiseveranstaltern für die Anmietung von Hotelzimmern, die dann im Rahmen von Pauschalreisen den Reiseteilnehmern angeboten werden, der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen. Dies hätte zu einer ganz deutlichen Mehrbelastung mit Gewerbesteuer führen können. Hintergrund ist eine gesetzliche Regelung, wonach Miet- und Pachtaufwand für die Überlassung von unbeweglichen und auch beweglichen Gegenständen bei der Gewerbesteuerberechnung teilweise wieder hinzuzurechnen ist, wenn es sich bei den gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgütern um Anlagevermögen des Mieters oder Pächters handeln würde, wenn diese Gegenstände in dessen Eigentum stehen würden.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit dem Grundsatzurteil vom 25.7.2019 (Aktenzeichen III R 22/16) klargestellt, dass in diesen Fällen regelmäßig der Aufwand bei der Gewerbesteuer nicht zu einer Hinzurechnung führt. Im Streitfall hat der Bundesfinanzhof die Sache zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Der Streitfall stellte sich wie folgt dar: Die Stpfl. war als Reiseveranstalterin tätig und organisierte Pauschalreisen. Zu diesem Zweck schloss sie mit anderen Leistungsträgern im Inland und im europäischen Ausland Verträge über typische Reisevorleistungen, insbesondere Übernachtungen, Personenbeförderungen, Verpflegungen, Betreuungen und Zielgebietsaktivitäten. Teilweise mietete sie auch Hotelgrundstücke einschließlich Inventar an und betrieb die Hotels selbst. Ferner schloss sie Charterverträge für Schiffe ab, die u.a. die Gestellung der Crew mitumfassten. Die gewerbesteuerrechtliche Behandlung der von der Stpfl. selbst betriebenen Hotels und der Verträge über Schiffscharter war zwischen den Beteiligten nicht mehr umstritten.

Daneben hatte die Stpfl. eine Vielzahl von Verträgen mit Vertragspartnern ganz überwiegend aus dem europäischen Ausland abgeschlossen, durch die ihr Hotelleistungen bezüglich ganzer Hotels, bestimmte Hotelzimmer oder Hotelzimmerkontingente entgeltlich für bestimmte Zeiträume zur Verfügung gestellt wurden. Die Vertragsinhalte waren dabei sehr unterschiedlich.

Im Rahmen ihrer Gewerbesteuer-Erklärung bezog die Stpfl. in die Hinzurechnung zunächst nur Miet- und Pachtzinsen ein, soweit diese im Zusammenhang mit der Anmietung der

Geschäftsräume standen. Eine Betriebsprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die in den Reisevorleistungen enthaltenen Miet- und Pachtzinsen für die beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter für Zwecke der Hinzurechnung zu berücksichtigen seien. Es werde hier nicht insgesamt eine Hotelleistung eingekauft; vielmehr würden insbesondere auch Hotelräume angemietet.

Der Bundesfinanzhof kommt nun zu dem Ergebnis, dass für den konkreten Fall zu prüfen ist, ob die angemieteten Hotelzimmer, wenn diese im Eigentum des Reiseanbieters gestanden hätten, bei diesem zum Anlagevermögen zählen würden (dann erfolgt eine anteilige Hinzurechnung) oder zum Umlaufvermögen gehört hätten (dann keine Hinzurechnung). In der Regel erfolgt keine Hinzurechnung, da das Geschäftsmodell eines Reiseveranstalters typischerweise keine langfristige Nutzung der von den Hoteliers überlassenen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter erfordert, sondern eine zeitlich begrenzte Nutzung von Wirtschaftsgütern, deren Produkteigenschaften kurzfristig an sich wandelnde Markterfordernisse angepasst werden können. Nach den betrieblichen Verhältnissen im Streitfall waren die zeitlich begrenzt angemieteten Hotelzimmer und Hoteleinrichtungen dazu bestimmt, in das Produktbündel „Pauschalreise“ einzufließen und verbraucht zu werden mit deren Durchführung. Die Hotels und Hotelzimmer stellten daher kein fiktives Anlagevermögen des Reiseveranstalters dar.

Hinweis:

Damit hat der Bundesfinanzhof ausdrücklich die Ansicht der Finanzverwaltung verworfen, nach der die Reisevorleistungen teilweise der gewerbsteuerrechtlichen Hinzurechnung unterliegen. Für die Praxis ist eine solche Mehrbelastung bei der Gewerbesteuer damit in den meisten Fällen vom Tisch. Eine Veröffentlichung der Entscheidung im Bundesteuerblatt ist angekündigt, so dass die Entscheidung von der Finanzverwaltung allgemein angewandt wird.

13 Gewerbesteuer: 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 weiterzugeben 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.

14 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 mit Schreiben vom 20.11.2019 (Aktenzeichen IV 6 – S 2246/19/10001) 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 Masseure, Heilmasseure, 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.

15 **Tätigkeiten im Rahmen einer ambulanten Kranken- bzw. Altenpflege: freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit?**

In der Praxis nimmt die Anzahl der ambulanten Pflegedienste (Hauspflegedienste) im Bereich der Kranken- und Altenpflege stetig zu. Steuerlich stellt sich in diesen Fällen die Frage, ob es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelt oder aber ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, die dann auch der Gewerbesteuer unterliegt. Zu dieser Abgrenzung hat die Oberfinanzdirektion Frankfurt mit Schreiben vom 26.7.2019 (Aktenzeichen S 2246/A – 023 St 21) Stellung genommen. Herauszustellen sind die folgenden Aussagen:

Es liegt regelmäßig keiner der im Gesetz aufgeführten freiberuflichen Berufe vor. Vielmehr ist zu prüfen, ob die Tätigkeit der eines **Katalogberufs ähnlich** ist. Es ist sowohl die Vergleichbarkeit der jeweils ausgeübten Tätigkeiten nach den sie charakterisierenden Eigenschaften als auch die Vergleichbarkeit der Ausbildung und der Bedingungen, an die das Gesetz die Berufsausübung knüpft, erforderlich. Dabei ist auf diejenigen Katalogberufe abzustellen, die eine heilberufliche Tätigkeit beinhalten (Ärzte, Heilpraktiker und Krankengymnasten). Diese vergleichbaren Katalogberufe dürfen regelmäßig nur nach Erlangung einer staatlichen Erlaubnis ausgeübt werden, die erst nach erfolgreichem Abschluss eines durch Gesetz geregelten

Ausbildungsgang erteilt wird. Folglich muss auch der Ausübende einer „ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit“ diese Voraussetzungen erfüllen. Entsprechende Kenntnisse können aber nicht nur durch eine entsprechende Abschlussprüfung nachgewiesen werden. Um eine freiberufliche Tätigkeit handelt es sich auch, wenn eine Zulassung i.S.d. § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen erteilt wurde. Eine solche Zulassung steht der staatlichen Anerkennung gleich. Fehlt es auch an dieser Zulassung, kann durch ein Gutachten nachgewiesen werden, dass die Ausbildung, die Erlaubnis und die Tätigkeit des Stpfl. mit den Erfordernissen des § 124 Abs. 2 Satz 1 Nr. 13 SGB V vergleichbar sind.

Folgende **Berufsgruppen** erfüllen die Voraussetzungen für eine freiberufliche Tätigkeit:

- Die nach § 2 des Krankenpflegegesetzes zum Führen der Berufsbezeichnung Krankenpfleger/Krankenschwestern Berechtigten;
- die nach § 2 des Altenpflegegesetzes zum Führen der Berufsbezeichnung Altenpfleger Berechtigten.

Folgende Berufsgruppen erfüllen die Voraussetzungen nicht:

- Krankenpflegehelfer,
- Altenpflegehelfer.

Zusätzlich zu den Ausbildungs- und Abschlussvoraussetzungen ist auf die **tatsächlich ausgeübte Tätigkeit** abzustellen. Hierzu gilt:

- Leistungen der häuslichen Krankenpflege (§ 37 SGB V): Werden diese erbracht, stellt dies die Ausübung eines Heilhilfsberufs dar, die mit der Tätigkeit eines Krankengymnasten vergleichbar ist. Es handelt sich somit um eine freiberufliche Tätigkeit. Wesentlicher Bestandteil einer solchen Pflegeleistung ist immer die Behandlungspflege, die als medizinische Hilfeleistung unter Verantwortung eines Arztes erbracht wird und somit auf einer Stufe mit Leistungen anderer Heilhilfsberufe steht. Wird die Behandlungspflege im Rahmen der häuslichen Krankenpflege erbracht, prägt sie die gesamte Pflegeleistung, so dass auch zusätzlich zu erbringende Leistungen der Grundpflege und hauswirtschaftlichen Versorgung nichts an der Vergleichbarkeit der Tätigkeit mit anderen Heilhilfsberufen ändern.
- Leistungen der häuslichen Pflegehilfe (§ 36 SGB XI): Die Erbringung dieser Leistungen stellt keine heilhilfsberufliche Tätigkeit dar, da hierbei primär Hilfeleistungen für gewöhnliche und regelmäßig wiederkehrende Verrichtungen des täglichen Lebens erbracht werden. Selbst wenn in diesen Hilfeleistungen die Gesundheitsvorsorge und Aufrechterhaltung von Vitalfunktionen eingeschlossen ist, so ist die Gesamtleistung doch nicht von einer medizinischen Versorgung geprägt und deshalb insgesamt einer heilhilfsberuflichen Tätigkeit nicht vergleichbar. Es handelt sich somit um eine gewerbliche Tätigkeit.
- Leistungen bei der Unterstützung im Alltag durch sog. Senioren-Assistenzen (§ 45a SGB XI): Nach Angaben der Bundesvereinigung der Senioren-Assistenten Deutschland e.V. ist die professionelle Senioren-Assistenz eine begleitende Alltagsunterstützung für Senioren und Menschen mit Hilfebedarf, welche aktiviert und motiviert, Tagesstrukturen schafft und ein selbstbestimmtes Leben ermöglicht.“ Senioren-Assistenten seien weder in der Pflege noch in der Hauswirtschaft tätig, sondern schlossen die Betreuungslücke zwischen Pflege und Hauswirtschaft. Die aus ihrer Tätigkeit erzielten Einkünfte stellen solche aus Gewerbebetrieb dar.

Werden neben freiberuflichen (häusliche Krankenpflege) auch gewerbliche Tätigkeiten (hauswirtschaftliche Versorgung) ausgeübt, sind diese grundsätzlich steuerlich getrennt zu beurteilen. Die Tätigkeiten sind zu trennen, wenn dies nach der Verkehrsauffassung ohne besondere Schwierigkeit möglich ist, und zwar auch dann, wenn zwischen den Tätigkeitsmerkmalen ein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, also eine sog. **gemischte Tätigkeit** vorliegt. Hiervon kann ausgegangen werden, wenn die Tätigkeiten unabhängig voneinander erbracht und vergütet werden und zudem eine getrennte Aufzeichnung der Einnahmen erfolgt. Eine Aufteilung ist auch dann möglich, wenn die unterschiedlichen Leistungen nacheinander bei denselben Personen erbracht werden.

Die **Beschäftigung von vorgebildeten Fachkräften** steht regelmäßig der Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit nicht entgegen. Voraussetzung ist jedoch, dass der Berufsträger eigenverantwortlich und auf Grund eigener Fachkenntnisse auch leitend tätig wird. Es reicht

dafür im Bereich der ambulanten Kranken- und Altenpflege aus, wenn der Berufsträger auf Grund seiner Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Pflegetätigkeit der Mitarbeiter bei jedem einzelnen Patienten Einfluss nimmt, so dass die Leistung den „Stempel seiner eigenen Persönlichkeit“ trägt.

Nicht ausreichend ist hingegen, wenn der Berufsträger die Pflege am einzelnen Patienten angesichts des Umfangs der zu erbringenden Leistung nach einem Erstgespräch weitgehend seinen Mitarbeitern überlässt.

Hinweis:

Schließen sich mehrere zur Erbringung von ambulanten Kranken- oder Altenpflagedienste in der Rechtsform einer Personenvereinigung zusammen, so führt eine gemischte Tätigkeit stets dazu, dass insgesamt gewerbliche Einkünfte vorliegen. Eine Trennung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit wie bei einem einzelnen Tätigen ist dann nicht möglich.

16 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.

17 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 mit Urteil vom 7.10.2019 (Rechtssache C-47/19) 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. Stpfl. 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.

18 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, so dass 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 v. 12.8.2019 (Aktenzeichen G 1421–17 – St 25/St 251) 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 Stpfl. zeitlich erst nach Ingangsetzung des Gewerbebetriebs in Anspruch genommen werden können.

19 Abschreibung einer Halle in „leichter“ Bauweise – Bedeutung der AfA-Tabellen

Im Streit stand der AfA-Satz für eine Produktionshalle. Diese war nicht in Massivbauweise errichtet. Der Stpfl. setzte eine Nutzungsdauer von 14 Jahren an und verwies auf die Ausführungen in der amtlichen AfA-Tabelle für „Leichtbauhallen“. Dies wies das Finanzgericht Baden-Württemberg mit Urteil vom 4.6.2019 (Aktenzeichen 5 K 1971/17) nun zurück. Nach dem eingeholten Sachverständigengutachten war die streitgegenständliche Halle zwar nicht in Massivbauweise errichtet, entsprach aber nicht dem, was in der Vorbemerkung zur AfA-Tabelle unter Leichtbauweise verstanden wird. Mithin hatte der Stpfl. für den konkreten Fall nicht die Regelvermutung eines AfA-Satzes für betriebliche Gebäude von 3 % für die Halle widerlegt.

Der Stpfl. versuchte seine Einstufung der Halle und den Ansatz der AfA-Dauer von lediglich 14 Jahren mit einem eigenen Sachverständigengutachten zu stützen. Die von der Finanzverwaltung herausgegebenen AfA-Tabellen geben die Auffassung der Verwaltung wieder

und haben zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich, sind aber für die Gerichte nicht bindend. Soll hiervon abgewichen werden, muss der Stpfl. eine qualifizierte Begründung geben. Dies ist vorliegend nicht geschehen. Der Sachverständige grenzt in seinem Gutachten die in ihrer Gesamtheit als Stahlleichtbau errichtete Halle bereits auf Grund ihres Baustandards von der sog. „Leichtbauweise“ i.S.d. AfA-Tabellen ab. Es liege ein klassischer (Stahl-)Skelettbau vor. Die Gebäudehülle bestehe dagegen aus Elementen des Stahlleichtbaus (Kassetten und Trapezbleche). Diese Profile seien kaltgeformt, dünnwandig, gedämmt und oberflächenveredelt. Ein derartiger Standard entspreche nicht dem Standard laut AfA-Tabellen, wonach einfache Wände aus Holz, Blech, Faserzement sowie Dächer aus Papp-, Blech- oder Wellfaserzementplatten als sog. „Leichtbau“ beschrieben werden. Dieser Baustandard sei äußerst niedrig. Das Gericht verwies darauf, dass eine Anwendung der AfA-Tabelle allenfalls entfallen könne, wenn die Definitionen in der Tabelle auf Grund falscher Annahmen nicht zur Schätzung der Nutzungsdauer herangezogen werden können. In diesem Fall sei jedoch die tatsächliche Nutzungsdauer qualifiziert nachzuweisen.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass die Geltendmachung einer von den AfA-Tabellen der Finanzverwaltung abweichenden Nutzungsdauer im Zweifel die Vorlage eines fachlich ordnungsgemäßen Gutachtens erfordert. Nicht ausreichend ist es darzulegen, dass die Annahme in der amtlichen AfA-Tabelle unzutreffend sei. Vielmehr muss dann für den konkreten Fall ein fachlich begründeter Nachweis der Nutzungsdauer erfolgen.

Für Personengesellschaften

20 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 vom 20.11.2019 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2241/15/10003) 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.

Handlungsempfehlung:

Derartige Vorgänge sind steuerlich komplex und benötigen stets einer steuerlichen Beratung.

21 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 mit Urteil vom 12.3.2018 (Aktenzeichen 2 K 2019/14) 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.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil wird nun unter dem Aktenzeichen IV R 8/19 das Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof geführt. Daher bleibt die endgültige Entscheidung im Streitfall abzuwarten.

In der Praxis kann nur dazu geraten werden, die Kapitalkontengliederung im Gesellschaftsvertrag so darzustellen, wie dies gewollt ist und dies auch in der Buchhaltung umzusetzen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

22 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 nun auch das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 10.4.2018 (Aktenzeichen 7 K 440/16) 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 unter dem Aktenzeichen VIII R 43/18 die Revision anhängig.

Für Hauseigentümer

23 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 in der Entscheidung vom 11.10.2019 (Aktenzeichen 10 K 3350/18 E) bestätigt für einen Fall, bei dem eine Immobilie wegen Todes auf eine Erbengemeinschaft übergang und beim Erblasser noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen vorlagen.

Handlungsempfehlung:

Das Finanzgericht hat wegen grundsätzlicher Bedeutung dieser Rechtsfrage die Revision (Aktenzeichen IX R 31/19) zugelassen. In der Praxis sind die Unsicherheiten hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung zu beachten und die Konsequenzen im Einzelfall zu prüfen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

24 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 das Urteil des BFH vom 25.7.2019 (Aktenzeichen IV R 61/16, HFR 2019, 1032) 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.Ü. über Organschaftsfälle hinaus zu beachten.

25 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 das BFH-Urteil vom 10.4.2019 (Aktenzeichen I R 20/16, HFR 2019, 1080) 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, so dass 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.

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

Mit Urteil vom 2.7.2019 (Aktenzeichen IX R 13/18, HFR 2020, 22) hat der BFH in Bestätigung seiner Rechtsprechung entschieden, dass die bis zum BFH-Urteil vom 11.7.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15, BStBl II 2019, 208) 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 mit Urteil vom 27.9.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15, BStBl II 2019, 208) 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 mit seinem Schreiben vom 5.4.2019 (IV C 6 – S 2244/17/10001, BStBl I 2019, 257) 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 v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451) 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.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen ist daher die Vorteilhaftigkeit einer entsprechenden Antragstellung sorgfältig zu prüfen.

27 Eindeutigkeitsgebot bei Abfindungsklauseln in Pensionszusagen – Anerkannte Regeln der Versicherungsmathematik

Mit gleich zwei Entscheidungen hat sich der BFH in jüngster Zeit mit der Problematik des Eindeutigkeitsgebots bei der Abfindungsklauseln in Pensionszusagen befasst.

Das sog. Eindeutigkeitsgebot ist in § 6a Abs. 1 EStG geregelt und besagt, dass „*die Pensionszusage [...] eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten [muss]*“, damit eine Pensionsrückstellung steuerlich anerkannt wird. Dabei werden auch Abfindungsklauseln in Pensionszusagen anerkannt, es sei denn, das Berechnungsverfahren zur Ermittlung der Abfindungshöhe ist nicht eindeutig und präzise schriftlich fixiert, dann scheidet die Bildung einer Pensionsrückstellung insgesamt aus (so auch die Auffassung der Finanzverwaltung, BMF v. 6.4.2005, IV B 2 – S 2176–10/05, BStBl I 2005, 619).

Vor diesem Hintergrund ist zunächst der am 4.10.2019 amtlich veröffentlichte Beschluss des BFH vom 10.7.2019 (Aktenzeichen XI R 47/17, BStBl II 2019, 760) zu sehen, mit dem der BFH

entschieden hat, dass Pensionszusagen auch nach Einfügung des Eindeutigkeitsgebots in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG (durch das StÄndG 2001, BGBl. I 2001, 3794) anhand der allgemein geltenden Auslegungsregeln auszulegen sind, soweit ihr Inhalt nicht klar und eindeutig ist. Eine Pensionsrückstellung sei steuerrechtlich dann anzuerkennen, wenn sich die Abfindungsklausel dahingehend auslegen lasse, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende sog. Sterbetafel trotz fehlender ausdrücklicher Benennung eindeutig bestimmt ist.

Im Streitfall enthielten die Pensionszusagen folgende Abfindungsklausel: *„Das Unternehmen behält sich vor, bei Eintritt des Versorgungsfalles wegen Erreichens der Altersgrenze bzw. Inanspruchnahme des vorgezogenen Altersruhegeldes anstelle der Rente eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwerts der Rentenverpflichtung zu gewähren. Hierdurch erlöschen sämtliche Ansprüche aus der Pensionszusage einschließlich einer etwaigen Hinterbliebenenrente. ... Bei der Ermittlung des Kapitalbetrages sind ein Rechnungszinsfuß von 6 von Hundert und die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden...“*. Daraus leitet der BFH ab, dass auch ohne ausdrückliche Benennung der für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendenden sog. Sterbetafel kein schädlicher Vorbehalt i.S.d. § 6a EStG enthalten sei. Denn der streitgegenständlichen Abfindungsklausel sei im Wege der Auslegung die eindeutige Festlegung der Heubeck-Richttafel als anzuwendende Sterbetafel zur Ermittlung der Abfindungshöhe zu entnehmen. Nur dies entspreche seit 1998 in langjähriger Verwaltungspraxis den „anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik“ (Verweis auf das Schreiben des BMF vom 16.12.2005, BStBl I 2005, 1054).

Mit seiner ebenfalls am 4.10.2019 amtlich veröffentlichten zweiten Entscheidung zu dieser Problematik (Urteil vom 23.7.2019, Aktenzeichen XI R 48/17, BStBl II 2019, 763) hat der BFH festgestellt, dass eine Pensionsrückstellung unter dem Gesichtspunkt eines schädlichen Vorbehalts (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG) steuerrechtlich dann nicht anzuerkennen ist, wenn sich eine Abfindungsklausel nicht dahin auslegen lässt, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende sog. Sterbetafel und der maßgebende Abzinsungssatz ausreichend sicher bestimmt werden können.

Im konkreten Fall war streitig, ob die in einer Pensionszusage gegenüber dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft enthaltene Abfindungsklausel das sog. Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 EStG dadurch verletzt, dass für die Berechnung der Abfindungshöhe weder die anzuwendende sog. Sterbetafel noch der maßgebende Abzinsungssatz ausdrücklich benannt ist. Konkret war folgende Abfindungsklausel formuliert: *„(1) Endet das Dienstverhältnis des Geschäftsführers unter Mitnahme unverfallbar erdienter Versorgungsanswartschaften, so ist die GmbH berechtigt, die Versorgungsanswartschaften ganz oder teilweise durch eine Kapitalzahlung abzufinden. (2) Die GmbH ist berechtigt, laufende Pensionen ganz oder teilweise durch eine Kapitalzahlung abzufinden. (3) Die Kapitalabfindung ist unter Zugrundelegung der im Zeitpunkt der Abfindung gültigen Rechnungsgrundlagen für betriebliche Pensionsverpflichtungen zu berechnen. (4) Gilt für diesen Pensionsvertrag im Zeitpunkt einer Abfindung das Betriebsrentengesetz, so sind die im § 3 Betriebsrentengesetz genannten Abfindungsverbote zu beachten.“*

Der BFH hat dazu festgestellt, dass die mit dieser Klausel versehene Pensionszusage gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht den maßgebenden gesetzlichen (formalrechtlichen) Vorgaben zum Ansatz einer Pensionsrückstellung zu der Versorgungszusage entspricht, weil die Abfindungsklausel nicht hinreichend klar gefasst ist. Diese lasse nicht erkennen, dass kein schädlicher Vorbehalt i.S.d. § 6a EStG vorliege bzw. dass (umgekehrt) gewährleistet sei, dass der mögliche Abfindungsbetrag mindestens dem Wert des gesamten Versorgungsversprechens zum Abfindungszeitpunkt entspricht. Denn es sei zwar eine Abfindung möglich und auch vereinbart worden, deren Höhe sei aber *„nach unklaren Rechnungsgrundlagen zu bestimmen“*. Der – im Streitfall vereinbarte – Verweis auf die barwertbezogenen Berechnungsmaßgaben des Betriebsrentengesetzes genüge nicht, da verschiedene Diskontierungszinssätze zur Anwendung kommen könnten.

Hinweis:

Die Formulierung einer Abfindungsvereinbarung bedarf also höchster Sorgfalt. Sollte sie gleichwohl unklar formuliert sein, so wird die Pensionszusage insgesamt trotzdem anerkannt, wenn sich der Inhalt der Pensionszusage durch Auslegung – innerhalb der Wortlautgrenze – zweifelsfrei feststellen lässt. Andernfalls ist nicht sichergestellt, dass die Zusage nicht gemindert oder entzogen werden kann, die

fehlende Eindeutigkeit – z.B. hinsichtlich des konkret anzuwendenden Diskontierungszinssatzes – führt dann zur Nichtanerkennung der Pensionszusage.

28 VGA bei Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds

Mit rechtskräftigem Urteil vom 21.8.2019 (Aktenzeichen 4 K 320/17, EFG 2019, 1926) hat das Hessische FG entschieden, dass die Übertragung einer gründeten – Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds dann nicht zur Annahme einer vGA führt, wenn die bisherige Rückstellung nach § 6a EStG rechtmäßig gebildet war und mit der Übertragung lediglich die auszahlende Stelle wechselt. Dies gilt unabhängig von der Frage, ob die laufenden Pensionsleistungen im Jahr der Übertragung der Pensionsverpflichtung von der GmbH an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlt worden ist, obgleich der Gesellschafter-Geschäftsführer entgegen den Regelungen des Versorgungsvertrags nicht aus den Diensten der GmbH ausgeschieden ist.

Im konkreten Streitfall sah die Versorgungszusage zwischen der GmbH und der Gesellschafter-Geschäftsführerin aus den 1980er Jahren vor, dass sie diese erhalten sollte, wenn sie das 65. Lebensjahr vollendet und aus den Diensten der GmbH ausscheidet. Während ihrer Tätigkeit für die GmbH in der Zeit bis zum Erreichen ihres 65. Lebensjahres bildete die GmbH vereinbarungsgemäß Rückstellungen nach § 6a EStG. Weil ein Nachfolger fehlte, führte die Gesellschafter-Geschäftsführerin auch nach Erreichen der Altersgrenze zunächst zwar unter Verzicht auf Pensionszahlungen, aber unter Fortgewährung ihrer Bezüge, dann unter Kürzung des Gehalts um die Pensionszahlungen und schließlich ohne Gehaltsbezüge mit Ausnahme der Dienstwagengestellung und voller Pensionszahlung die Geschäfte fort.

Ein Verkauf der Anteile an der GmbH war der Gesellschafter-Geschäftsführerin erst nach Herauslösung der auf der GmbH lastenden Pensionsverpflichtungen möglich, dies erfolgte durch Übertragung an einen Pensionsfonds gegen Zahlung von rd. 600 T€ durch die GmbH.

Das Hessische FG führt dazu aus, dass unmittelbare Pensionszusagen steuerlich grundsätzlich nur dann anerkannt werden können, wenn die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung nach § 6a EStG (Schriftform, keine Widerrufsklauseln, keine Anknüpfung an gewinnabhängige Bezüge, keine Überversorgung, zutreffende Teilwertberechnung und Nachholverbot) erfüllt sind und die Zusage insbesondere hinsichtlich Ernsthaftigkeit, Erdienbarkeit, Unverfallbarkeit und Angemessenheit einem Fremdvergleich standhält. Halte die Zusage einem Fremdvergleich nicht stand, führe dies zu einer vGA. Bei der Übernahme einer Versorgungsverpflichtung durch einen Pensionsfonds sei der Fremdvergleichsmaßstab nach § 4e EStG anzulegen, so dass eine vGA nicht anzunehmen sei, wenn die durch den Pensionsfonds übernommene unmittelbare Versorgungszusage ihrerseits keine vGA ausgelöst hätte. Im Streitfall werde nun durch die Übertragung der Pensionsverpflichtung nur die Zahlstelle für die Pensionsleistungen ausgetauscht. Während die Rente im Streitjahr zunächst von der GmbH ausgezahlt wurde, so werde sie nach der Übertragung auf den Pensionsfonds von diesem ausgezahlt. Für die Gesellschafter-Geschäftsführerin mache es jedoch keinen Unterschied, ob die Zahlung durch die GmbH als Zahlstelle oder den Pensionsfonds als Zahlstelle erfolge. Und durch die Übertragung auf den Pensionsfonds erhalte die Gesellschafter-Geschäftsführerin keinen (ungerechtfertigten) Vorteil.

Hinweis:

I.Ü. wurde und wird auch in dem Nebeneinander von Pensionszahlung und (Geschäftsführer-)Gehalt kein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz gesehen, wenn – wie im Streitfall – das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführerin auf die Versorgungsleistung angerechnet wird.

Auslandspauschalen 2020 und aktuelle Steueränderungen

29 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.

30 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 Kohlendioxidsemission 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 Kohlendioxidsemission 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.

Zeitraum	Entfernungspauschale ... 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 nichtselbständiger 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.

31 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

32 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.

33 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

Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum	
	<p>sind und</p> <ul style="list-style-type: none"> – einschließlich der Kosten der Energieberatung. <p>Wichtig: Die jeweiligen technischen Mindestanforderungen sind in einer Verordnung festgehalten.</p>
Keine Mehrfachförderung	<p>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.</p>

Hinweis:

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

34 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Wird vom Arbeitgeber keine steuerfreie Erstattung geleistet, kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung Werbungskosten geltend machen.

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die ab dem 1.1.2020 geltenden Sätze aufgeführt, welche durch BMF-Schreiben vom 15.11.2019 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/19/10010 :001) bekannt gegeben wurden. **Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt.** Für die in der Tabelle nicht erfassten Länder ist der für **Luxemburg** geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend. Die festgesetzten Beträge für die **Philippinen** gelten auch für Mikronesien, die Beträge für **Trinidad und Tobago** gelten auch für die zu dessen Amtsbezirk gehörenden Staaten Antigua und Barbuda, Dominica, Grenada, Guyana, St. Kitts und Nevis, St. Lucia, St. Vincent und Grenadinen sowie Suriname.

Hinweis:

Die Pauschalbeträge für Verpflegungskosten gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung.

35 Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschalbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. **Auslandstagegelder**). Diese, in der nachfolgenden Tabelle aufgeführten Pauschalbeträge sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit von der ersten Tätigkeitsstätte bzw. von der Wohnung gestaffelt. Zu beachten ist, dass Mahlzeitengestellungen durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten die Verpflegungspauschalen mindern, und zwar um 20 % für ein Frühstück und um jeweils 40 % für ein Mittag- oder Abendessen der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden Verpflegungspauschale.

a) Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschalbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundenmonteur eines Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 18.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 11 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien (28,00 €) maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschbetrag für die Niederlande i.H.v. 32,00 € maßgebend.

b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu einem Kunden in Paris (Frankreich). Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitgeber kann für den Montag der anteilige Pauschbetrag für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien i.H.v. 42,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 28,00 €.

c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt 9 Stunden.

Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von 9 Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden.

36 Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser seine Aufwendungen für die Übernachtung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Hierbei ist zu beachten, dass beim Werbungskostenabzug der Ansatz der Pauschbeträge nicht zulässig ist, sondern es können nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden.

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	

	€	€	€
Afghanistan	30	20	95
Ägypten	41	28	125
Äthiopien	39	26	130
Äquatorialguinea	36	24	166
Albanien	29	20	113
Algerien	51	34	173
Andorra	34	23	45
Angola	52	35	299
Argentinien	35	24	113
Armenien	24	16	59
Aserbaidtschan	30	20	72
Australien			
– Canberra	51	34	158
– Sydney	68	45	184
– im Übrigen	51	34	158
Bahrain	45	30	180
Bangladesch	50	33	165
Barbados	52	35	165
Belgien	42	28	135
Benin	52	35	115
Bolivien	30	20	93
Bosnien und Herzegowina	23	16	75
Botsuana	40	27	102
Brasilien			
– Brasilia	57	38	127
– Rio de Janeiro	57	38	145
– Sao Paulo	53	36	132
– im Übrigen	51	34	84
Brunei	52	35	106
Bulgarien	22	15	115
Burkina Faso	38	25	174
Burundi	47	32	98
Chile	44	29	187
China			
– Chengdu	35	24	105
– Hongkong	74	49	145

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachungskost en
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
– Kanton	40	27	113
– Peking	46	31	142
– Shanghai	50	33	128
– im Übrigen	50	33	78
Costa Rica	47	32	93
Côte d'Ivoire	51	34	146
Dänemark	58	39	143
Dominikanische Republik	45	30	147
Dschibuti	65	44	305
Ecuador	44	29	97
El Salvador	44	29	119
Eritrea	50	33	91
Estland	29	20	85
Fidschi	34	23	69
Finnland	50	33	136
Frankreich			
– Lyon	53	36	115
– Marseille	46	31	101
– Paris sowie die Departments 92, 93 und 94	58	39	152
– Straßburg	51	34	96
– im Übrigen	44	29	115
Gabun	52	35	183
Gambia	30	20	125
Georgien	35	24	88
Ghana	46	31	148
Grenada	45	30	177
Griechenland			
– Athen	46	31	132
– im Übrigen	36	24	135
Guatemala	34	23	90

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskost en
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Guinea	46	31	118
Guinea-Bissau	24	16	86
Haiti	58	39	130
Honduras	48	32	101
Indien			
– Bangalore	42	28	155
– Chennai	32	21	85
– Kalkutta	35	24	145
– Mumbai	50	33	146
– Neu Delhi	38	25	185
– im Übrigen	32	21	85
Indonesien	36	24	134
Iran	33	22	196
Irland	44	29	92
Island	47	32	108
Israel	66	44	190
Italien			
– Mailand	45	30	158
– Rom	40	27	135
– im Übrigen	40	27	135
Jamaika	57	38	138
Japan			
– Tokio	66	44	233
– im Übrigen	52	35	190
Jemen	24	16	95
Jordanien	46	31	126
Kambodscha	38	25	94
Kamerun	50	33	180
Kanada			
– Ottawa	47	32	142
– Toronto	51	34	161

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskost en
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
– Vancouver	50	33	140
– im Übrigen	47	32	134
Kap Verde	30	20	105
Kasachstan	45	30	111
Katar	56	37	149
Kenia	42	28	223
Kirgisistan	27	18	74
Kolumbien	46	31	115
Kongo, Republik	50	33	200
Kongo, Demokrat. Republik	70	47	190
Korea, Demokrat. Volksrepublik	28	19	92
Korea, Republik	58	39	112
Kosovo	23	16	57
Kroatien	35	24	107
Kuba	46	31	228
Kuwait	42	28	185
Laos	33	22	96
Lesotho	24	16	103
Lettland	35	24	76
Libanon	59	40	123
Libyen	63	42	135
Liechtenstein	53	36	180
Litauen	26	17	109
Luxemburg	47	32	130
Madagaskar	34	23	87
Malawi	47	32	123
Malaysia	34	23	88
Malediven	52	35	170
Mali	38	25	120
Malta	46	31	114
Marokko	42	28	129

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskost en
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Marshall Inseln	63	42	102
Mauretanien	39	26	105
Mauritius	54	36	220
Mazedonien	29	20	95
Mexiko	48	32	177
Moldau, Republik	24	16	88
Monaco	42	28	180
Mongolei	27	18	92
Montenegro	29	20	94
Mosambik	38	25	146
Myanmar	35	24	155
Namibia	30	20	112
Nepal	28	19	86
Neuseeland	56	37	153
Nicaragua	36	24	81
Niederlande	47	32	122
Niger	41	28	89
Nigeria	46	31	182
Norwegen	80	53	182
Österreich	40	27	108
Oman	60	40	200
Pakistan			
– Islamabad	23	16	238
– im Übrigen	34	23	122
Palau	51	34	179
Panama	39	26	111
Papua-Neuguinea	60	40	234
Paraguay	38	25	108
Peru	34	23	143
Philippinen	33	22	116
Polen			

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
– Breslau	33	22	117
– Danzig	30	20	84
– Krakau	27	18	86
– Warschau	29	20	109
– im Übrigen	29	20	60
Portugal	36	24	102
Ruanda	46	31	141
Rumänien			
– Bukarest	32	21	100
– im Übrigen	26	17	62
Russische Föderation			
– Jekatarinenburg	28	19	84
– Moskau	30	20	110
– St. Petersburg	26	17	114
– im Übrigen	24	16	58
Sambia	36	24	130
Samoa	29	20	85
San Marino	34	23	75
São Tomé – Príncipe	47	32	80
Saudi-Arabien			
– Djidda	38	25	234
– Riad	48	32	179
– im Übrigen	48	32	80
Schweden	50	33	168
Schweiz			
– Genf	64	43	195
– im Übrigen	62	41	169
Senegal	45	30	128
Serbien	20	13	74
Sierra Leone	48	32	161
Simbabwe	45	30	140

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskost en
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Singapur	54	36	197
Slowakische Republik	24	16	85
Slowenien	33	22	95
Spanien			
– Barcelona	34	23	118
– Kanarische Inseln	40	27	115
– Madrid	40	27	118
– Palma de Mallorca	35	24	121
– im Übrigen	34	23	115
Sri Lanka	42	28	100
Sudan	33	22	195
Südafrika			
– Kapstadt	27	18	112
– Johannesburg	29	20	124
– im Übrigen	22	15	94
Südsudan	34	23	150
Syrien	38	25	140
Tadschikistan	27	18	118
Taiwan	46	31	143
Tansania	47	32	201
Thailand	38	25	110
Togo	39	26	118
Tonga	39	26	94
Trinidad und Tobago	45	30	177
Tschad	64	43	163
Tschechische Republik	35	24	94
Türkei			
– Istanbul	26	17	120
– Izmir	29	20	55
– im Übrigen	17	12	95
Tunesien	40	27	115

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachungskost en
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Turkmenistan	33	22	108
Uganda	41	28	143
Ukraine	26	17	98
Ungarn	22	15	63
Uruguay	48	32	90
Usbekistan	34	23	104
Vatikanstaat	52	35	160
Venezuela	45	30	127
Vereinigte Arabische Emirate	65	44	156
Vereinigte Staaten von Amerika (USA)			
– Atlanta	62	41	175
– Boston	58	39	265
– Chicago	54	36	209
– Houston	63	42	138
– Los Angeles	56	37	274
– Miami	64	43	151
– New York City	58	39	282
– San Francisco	51	34	314
– Washington, D.C.	62	41	276
– im Übrigen	51	34	138
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland			
– London	62	41	224
– im Übrigen	45	30	115
Vietnam	41	28	86
Weißrussland	20	13	98
Zentralafrikanische Republik	46	31	74
Zypern	45	30	116

Mit freundlichen Grüßen