Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: +49 89 1271151-0 - Telefax: +49 89 1271151-19
mail@finas.com - www.finas.com

Mandanten-Rundschreiben 05/2019

Grundsteuerreform • Förderung des Mietwohnungsneubaus • Doppelte Haushaltsführung • Steuerliche Förderung der Elektromobilität und anderer klimafreundlicher Mobilitätsformen

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Mittelpunkt der Diskussion steht aktuell die Reform der Grundsteuer. Nun liegt ein Gesetzentwurf der Bundesregierung vor, so dass erste Konsequenzen abgeschätzt werden können. Letztlich bleibt allerdings abzuwarten, wie die Kommunen mit den Grundsteuer-Hebesätzen umgehen werden. Auch enthält der Gesetzentwurf eine Öffnungsklausel für die Länder, so dass diese nunmehr eigene gesetzliche Grundlagen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erlassen können.

Beschlossen wurde nun doch die Sonderabschreibung zur Förderung des Mietwohnungsneubaus. Dies könnte einen Impuls für beabsichtigte Baumaßnahmen geben.

Mit freundlichen Grüßen

Finas GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Horst R. Bauer Dr. Joachim Gabloffsky

Geschäftsführer:
Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP
München HRB 75 498, USt-ID-Nummer: DE 129346777

Mitglied der
INTEGRA INTERNATIONAL®
Your Global Advantage
Weitere Informationen - www.finas.com

Für alle Steuerpflichtigen

1 Einigung bei der Grundsteuer – Gesetzentwurf liegt vor
2 Festsetzung von Steuerzinsen nur noch vorläufig
3 Steuerermäßigung wegen Unterbringung eines Elternteils in einem Pflegeheim?
4 Steuerfreiheit der Rückerstattung von Rentenversicherungsbeiträgen
5 Steuerpause bei der Erbschaftsteuer für eingetretene Erbfälle zwischen dem 1.7.2016 und 9.11.2016?
6 Vater muss zu Unrecht gezahltes Kindergeld trotz Zahlung auf Konto der Mutter zurückerstatten
7 Steuerbarkeit eines Stipendiums

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

8 Ab 1.7.2019: Übergangsbereich statt Gleitzone
9 Doppelte Haushaltsführung: Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat
10 Abgeltung von Überstunden für Vorjahre kann begünstigt zu versteuern sein
11 Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld sind laufender Arbeitslohn und unterliegen daher nicht der ermäßigten Besteuerung
12 Zuwendung einer „Sensibilisierungswoche“ als Arbeitslohn

Für Unternehmer und Freiberufler

13 Bürokratieabbaugesetz angekündigt
14 Vorsteuerabzugsbeschränkung bei Bewirtungsaufwendungen
15 Abgrenzung der Betriebsaufgabe zur Betriebsunterbrechung und -verpachtung

Für Personengesellschaften

16 Vertraglich übernommene Gewerbesteuer als Veräußerungskosten

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

17 Verlustrealisierung durch Veräußerung wertloser Wertpapiere oder Darlehen anerkannt

Für Hauseigentümer

18 Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nun doch beschlossen
19 Keine Steuerbefreiung bei der Erbschaftsteuer für eine im Familienheim befindliche Zweitwohnung
20 Finanzverwaltung: Aktualisierte Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

21 Gesetzentwurf zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
22 Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft als ständiger Vertreter i.S.d. § 13 AO
23 VGA bei Rückstellungsbildung wegen drohender Haftungsinanspruchnahme für Körperschaftsteuern des Organträgers nach § 73 AO
24 Tatsächliche Verständigung über das Vorliegen von vGA
25 VGA bei Darlehen an nahestehende Personen
26 Kapitalertragsteuer bei dauerdefizitärer kommunaler Eigengesellschaft

Steuerliche Förderung der Elektromobilität und anderer klimafreundlicher Mobilitätsformen

27 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
28 Für Unternehmer und Freiberufler

Für alle Steuerpflichtigen

1 Einigung bei der Grundsteuer – Gesetzentwurf liegt vor

Bekanntlich hat das Bundesverfassungsgericht mit Urteil vom 10.4.2018 die Bewertungsregeln für das Grundvermögen für Zwecke der Grundsteuer für unvereinbar mit Art. 3 des Grundgesetzes erklärt. Die seit langem ausgebliebene Neubewertung – zuletzt erfolgte diese in den alten Bundesländern auf den 1.1.1964 – führe zu einer nicht mehr realitätsgerechten Abbildung der Wertverhältnisse. Dem Gesetzgeber hat das Bundesverfassungsgericht eine Frist zur Neuregelung spätestens bis zum 31.12.2019 gesetzt. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen die beanstandeten Regelungen für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31.12.2024 angewandt werden.

Nun erfolgte auf politischer Ebene eine Einigung auf die zukünftige Ausgestaltung der Bewertung des Grundvermögens und es wurde auf dieser Basis ein **Gesetzentwurf** vorgelegt, der nun das Gesetzgebungsverfahren durchläuft und bis Ende dieses Jahres verkündet werden soll. Im Kern ist Folgendes vorgesehen:

– Es wird im Grundsatz an der bestehenden **wertabhängigen Bewertung des Grundvermögens festgehalten**. Um eine wiederkehrende Bewertung der Grundsteuerobjekte zu gewährleisten, sollen die Grundlagen für ein weitgehend automatisiertes und damit zukunftsfähiges sowie einfach, transparent und nachvollziehbar ausgestaltetes Verwaltungsverfahren zur Erhebung der Grundsteuer geschaffen werden.

– Die **Bewertung wird deutlich pauschalierender vorgenommen** und vorhandene Informationen sollen im Wege des elektronischen Informationsaustauschs genutzt werden, z.B. die von den Gutachterausschüssen festgestellten Bodenrichtwerte. Die pauschalierende Vorgehensweise zeigt sich z.B. darin, dass die bei der Bewertung im Ertragswertverfahren erforderlichen Mieten nicht für das einzelne Objekt individuell ermittelt, sondern fixe Werte für jeden einzelnen Hauptfeststellungszeitpunkt je Bundesland für jede einzelne Gebäudeart, Wohnflächen und Baujahre vorgegeben werden. Diese werden dann noch gemeindebezogen um pauschale Ab- oder Zuschläge korrigiert. Im Ergebnis soll dann mit wenigen Angaben des Grundstückseigentümers eine EDV-gestützte Wertermittlung ermöglicht werden.

– Den Ländern wird – vorrangig auf Betreiben des Bundeslands Bayern – eine **Öffnungsklausel** an die Hand gegeben, so dass diese ein hiervon abweichendes, eigenständiges Bewertungsverfahren gesetzlich regeln können. So hat z.B. Bayern angekündigt, allein die Größe des Grundstücks der Bemessung der Grundsteuer zu Grunde legen zu wollen.

– In zeitlicher Hinsicht ist vorgesehen, dass eine Ermittlung der Grundsteuerwerte nach den neuen Bewertungsregeln erstmals auf den 1.1.2022 als ersten Hauptfeststellungszeitpunkt erfolgen soll. Die neuen Grundsteuerwerte sollen für die **Grundsteuer ab dem Jahr 2025** Anwendung finden.

– Das Gesamtaufkommen der Grundsteuer soll sich nicht ändern. Selbstverständlich führt die Neubewertung dazu, dass sich bei einzelnen Grundstücken Wertveränderungen – im Vergleich zur bisherigen Wertermittlung – mit (deutlichen) Taxierungen nach oben, möglicherweise aber auch nach unten ergeben können. Um ein konstantes Gesamtaufkommen der Grundsteuer zu erreichen, muss ggf. eine **Anpassung der Hebesätze der einzelnen Gemeinden** erfolgen.

Dies wird sich aber erst dann zeigen, wenn das neue Bewertungsverfahren tatsächlich angelaufen ist und die konkreten Auswirkungen sichtbar werden.

– Weiterhin soll den Kommunen die Möglichkeit gegeben werden, unbebaute Grundstücke und ungenutzte Immobilien mit einer höheren **Grundsteuer C** zu belasten. Insoweit soll den Gemeinden die Möglichkeit eröffnet werden, in Gebieten mit besonderem Wohnraumbedarf baureife Grundstücke als besondere Grundstücksgruppe innerhalb der unbebauten Grundstücke zu bestimmen und für diese einen gesonderten Hebesatz festzusetzen. Dies soll Kommunen helfen, „Bauland zu mobilisieren, ihre Baulücken leichter zu schließen, Spekulationen entgegenzuwirken und eine gute Stadtentwicklung zu betreiben“ – so die Gesetzesbegründung.

Hinweis:

Ob und in welcher Weise in einzelnen Bundesländern separate Bewertungsregeln geschaffen werden, bleibt abzuwarten. Absehbar ist jedenfalls, dass die erste Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 einen erheblichen Aufwand sowohl für die Grundstückseigentümer als auch insbesondere auf Seiten der Finanzverwaltung mit sich bringen wird. Es sind ca. 32 Millionen Grundstücke zu bewerten. Abzuwarten bleibt, ob es verwaltungsseitig gelingt, die aus verschiedenen Quellen im Grundsatz vorhandenen Daten EDV-gestützt bereitzustellen.

Im Einzelnen soll die Bewertung nach folgenden Grundsätzen erfolgen:

– Der **Wert unbebauter Grundstücke** und der Bodenwert bebauter Grundstücke ist auf der Grundlage der von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte abgeleiteten Bodenrichtwerte zu ermitteln.

– Bei der **Bewertung der bebauten Grundstücke** ist wie im geltenden Recht grundsätzlich ein typisiertes – vereinfachtes – Ertragswertverfahren als Regelverfahren (so zur Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern, Mietwohngrundstücken sowie Wohnungseigentum) und in bestimmten Ausnahmefällen ein typisiertes – vereinfachtes – Sachwertverfahren als Auffangverfahren anzuwenden. Die Bewertungsverfahren beschränken sich auf wenige – vom Stpfl. erklärbare – externe Eingangsdaten.

– Anders als bei Wohngrundstücken werden für **Geschäftsgrundstücke** keine statistischen Daten erhoben, die für die Bewertung genutzt werden könnten. Daher soll die Bewertung solcher Grundstücke mittels des vereinfachten Sachwertverfahrens erfolgen, das für die Wertermittlung neben dem Bodenwert auf die gewöhnlichen Herstellungskosten für die jeweilige Gebäudeart abstellt.

Im **Ertragswertverfahren** – zum grundsätzlichen Aufbau s. die Tabelle unten – ist der auf den Bewertungsstichtag bezogene Barwert (Gegenwartswert) aller zukünftigen Reinerträge aus dem Grundstück zu ermitteln. Hierbei ist zu beachten, dass die Lebensdauer (Nutzungsdauer) eines Gebäudes – im Gegensatz zum Grund und Boden – begrenzt ist. Nach Ablauf der Restnutzungsdauer des Gebäudes verbleibt der Wert des Grund und Bodens als Restertrag. Im vereinfachten Ertragswertverfahren wird diesen Grundsätzen der Wertfindung Rechnung getragen, indem der vorläufige Ertragswert am Bewertungsstichtag aus dem

– über die Restnutzungsdauer des Gebäudes kapitalisierten jährlichen Reinertrag des Grundstücks (Reinerträge aus Grund und Boden sowie Gebäude – ohne vorherigen Abzug einer Bodenwertverzinsung)

– zuzüglich des über die Restnutzungsdauer des Gebäudes abgezinsten Bodenwerts

ermittelt wird.

Berechnungsschritt		Erläuterung
	jährlicher Rohertrag	Der Rohertrag wird nicht auf Basis der tatsächlich erzielten Mieten ermittelt. Vielmehr ergibt sich dieser aus der in der Anlage zum Gesetz nach Bundesland, Gebäudeart, Wohnungsgröße und Baujahr des Gebäudes angegebenen monatlichen Nettokaltmieten je Quadratmeter Wohnfläche einschließlich der in Abhängigkeit der Mietniveaustufen festgelegten Zu- und Abschläge.
–	nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten	Diese ergeben sich aus pauschalen Erfahrungssätzen, die in einer Anlage zum Gesetz festgelegt sind.
=	jährlicher Reinertrag	
X	Vervielfältiger/Barwertfaktor	Die Liegenschaftszinssätze und die Nutzungsdauern je nach Grundstücksart sind gesetzlich festgelegt.
=	Barwert des Reinertrags	
+	abgezinster Bodenwert	Zur Ermittlung des abgezinsten Bodenwerts ist vom Bodenwert (Bodenrichtwert x Grundstücksfläche) auszugehen. Bei der Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern sind zur Berücksichtigung abweichender Grundstücksgrößen beim Bodenwert gesetzlich festgelegte Umrechnungskoeffizienten anzuwenden.
=	Grundsteuerwert	

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass für die Bewertung nur vergleichsweise wenige Informationen über das einzelne Grundstück erforderlich sind und die Bewertung ansonsten nach den gesetzlichen Vorgaben bzw. den Anlagen zum Gesetz vorgenommen werden kann. Es ist zu erwarten, dass kurzfristig Softwarelösungen bereitstehen werden, mit denen die Grundsteuerwerte vergleichsweise einfach ermittelt werden können. Auf diese Weise wird es dann auch möglich sein, die Auswirkungen der Neufeststellung der Grundsteuerwerte für den konkreten Fall abzuschätzen.

Ist der Grundbesitzwert für eine Immobilie bestimmt, so hängt die Grundsteuerbelastung noch von der **Steuermesszahl** und dem Grundsteuer-Hebesatz der Gemeinde ab. Aus der aktuell anstehenden Neubewertung ergeben sich gegenüber den seit 1935 bzw. 1964 nicht mehr aktualisierten Werten deutliche Wertsteigerungen. Um diese auszugleichen, wird die Steuermesszahl von 0,35 % auf 0,034 % gesenkt. Außerdem soll der soziale Wohnungsbau sowie kommunales und genossenschaftliches Wohnen weiter und zusätzlich, auch über die Grundsteuer, gefördert werden. Deshalb ist für Gesellschaften, die günstiges Wohnen ermöglichen, ein zusätzlicher Abschlag bei der Steuermesszahl um 25 % vorgesehen, der sich steuermindernd auswirkt.

2 Festsetzung von Steuerzinsen nur noch vorläufig

Der Bundesfinanzhof hatte mit Beschluss vom 25.4.2018 (Aktenzeichen IX B 21/18) in einem Aussetzungsverfahren, also bei „summarischer Prüfung“, geäußert, dass gegen die Höhe des Zinssatzes bei der **Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen von 0,5 % für jeden vollen Monat** jedenfalls ab dem Verzinsungszeitraum 2015 schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel bestehen. Diese Frage liegt nun dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vor.

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 2.5.2019 (Aktenzeichen IV A 3 – S 0338/18/10002) bekannt gegeben, dass **Zinsfestsetzungen nur noch vorläufig erfolgen**. Dies hat für den Stpfl. den Vorteil, dass er gegen die eigene Zinsfestsetzung keinen Einspruch einlegen muss, sondern die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen wird, wenn auf Grund einer diesbezüglichen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts die Zinsfestsetzung aufzuheben oder zu ändern ist.

Handlungsempfehlung:

In jedem Einzelfall sollte geprüft werden, ob eine ergangene Zinsfestsetzung vorläufig erfolgte. Ansonsten muss Einspruch eingelegt werden. In diesem Fall ruht das Einspruchsverfahren bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts. Die Finanzverwaltung gewährt für Zinszeiträume ab dem 1.4.2012 auf Antrag Aussetzung der Vollziehung für festgesetzte Nachzahlungszinsen.

3 Steuerermäßigung wegen Unterbringung eines Elternteils in einem Pflegeheim?

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 3.4.2019 (Aktenzeichen VI R 19/17) klar, dass die Steuerermäßigung für Aufwendungen, die einem Stpfl. wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, der Stpfl. nur für seine eigene Unterbringung in einem Heim oder für seine eigene Pflege in Anspruch nehmen kann.

Im Streitfall hatte der Stpfl. die Aufwendungen seiner Mutter für deren Aufenthalt in einem Seniorenheim übernommen. Er machte diese Kosten, soweit sie auf Pflege und Verpflegung seiner Mutter entfielen, steuermindernd geltend. Finanzamt und Finanzgericht gewährten die beantragte Steuerermäßigung jedoch nicht.

Der Bundesfinanzhof bestätigte dies. Die Steuerermäßigung kann **nur für die Inanspruchnahme von „eigenen" haushaltsnahen Dienstleistungen** in Anspruch genommen werden. Stpfl., die für die Unterbringung oder Pflege anderer Personen aufkommen, können für diese Aufwendungen die Steuerermäßigung hingegen nicht beanspruchen.

Hinweis:

Die Frage, ob die Mutter Aufwendungen für ihre Unterbringung in dem Heim als Drittaufwand unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Zahlungswegs abziehen könnte, musste das Gericht im vorliegenden Fall nicht entscheiden. Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Aufwendungen für die Unterbringung in einem Pflegeheim vielfach beim Stpfl. als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind. Vorliegend könnten also ggf. die vom Sohn getragenen Kosten der Mutter zugerechnet werden, wenn der Sohn die Zahlungen für die Mutter geleistet hat.

4 Steuerfreiheit der Rückerstattung von Rentenversicherungsbeiträgen

Nach § 210 Abs. 1a SGB VI können gesetzlich Rentenversicherte, die versicherungsfrei oder von der Versicherungspflicht befreit sind und die allgemeine Wartezeit von fünf Jahren nicht erfüllt haben, eine **Erstattung der geleisteten Arbeitnehmerbeiträge** beantragen. Die Vorschrift betrifft etwa Lehrer, die zum Berufsstart häufig zunächst angestellt und dann vor Ablauf von fünf Jahren verbeamtet werden. Aber auch Juristen, die z.B. vor der Richter- oder Beamtenernennung eine Zeit lang sozialversicherungspflichtig beschäftigt waren, sind erstattungsberechtigt.

Die steuerliche Behandlung einer solchen Beitragsrückerstattung hatte nun das Finanzgericht Düsseldorf zu klären. Das Finanzamt minderte die als Sonderausgaben abzugsfähigen Altersvorsorgeaufwendungen um die Beitragsrückerstattung.

Das Finanzgericht Düsseldorf stellt aber mit Urteil vom 22.11.2018 (Aktenzeichen 14 K 1629/18 E) fest, dass die Beitragsrückerstattung nach den gesetzlichen Vorgaben ausdrücklich steuerfrei gestellt wird und es sich deshalb **nicht um negative Sonderausgaben handeln kann**. Eine Minderung der als Sonderausgaben abzugsfähigen Altersvorsorgeaufwendungen hat also nicht zu erfolgen.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil dürfte etliche Stpfl. betreffen. Besonders ist zu beachten, dass im Streitfall die Rentenversicherung die Erstattung dem Finanzamt elektronisch als mit den Altersvorsorgeaufwendungen zu verrechnende Position gemeldet hatte, was sich nun nach dem Urteil des Finanzgerichts als falsch herausstellte.

Insoweit muss in einschlägigen Fällen sehr sorgfältig darauf geachtet werden, wie die Behandlung durch das Finanzamt erfolgt und ob insoweit möglicherweise verfahrensrechtlich vorgegangen werden muss.

Hinweis:

Unter dem Aktenzeichen X R 35/18 ist beim Bundesfinanzhof die Revision gegen die Entscheidung des FG Düsseldorf anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

5 Steuerpause bei der Erbschaftsteuer für eingetretene Erbfälle zwischen dem 1.7.2016 und 9.11.2016?

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Urteil vom 17.12.2014 das damalige Erbschaftsteuerrecht für verfassungswidrig erklärt. Es kam zu dem Ergebnis, dass die Bestimmungen in §§ 13a und 13b Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) 2009 über die Verschonung des unentgeltlichen Erwerbs begünstigten Vermögens von der Schenkung- und Erbschaftsteuer in mehrfacher Weise nicht mit Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz vereinbar seien. Die Gesamtverfassungswidrigkeit der Besteuerung des Unternehmensüberganges erfasse notwendigerweise auch die Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von nichtbegünstigtem (Privat-)Vermögen. Das Bundesverfassungsgericht hatte allerdings mit Rücksicht auf die Haushaltsplanung eine Fortgeltung des verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzes angeordnet und den Gesetzgeber verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30.6.2016 zu treffen. Diese zeitliche Vorgabe wurde nicht eingehalten. Vielmehr wurde das neue Gesetz erst am 9.11.2016 verkündet. Der Gesetzgeber hatte insoweit aber eine ausdrückliche Rückwirkung auf den 1.7.2006 vorgesehen.

Im Fachschrifttum ist nun sehr umstritten, ob **in dem Zeitraum vom 1.7.2016 bis 9.11.2016 Erbfälle und Schenkungen** steuerlich erfasst werden können. Mit dieser Frage hatte sich nun das Finanzgericht Köln auseinanderzusetzen. Im Streitfall erbte die Stpfl. von ihrer im August 2016 verstorbenen Tante nach Abzug der Verbindlichkeiten Privatvermögen von rund 65 000 €. Das Finanzamt setzte für diesen Erbfall Erbschaftsteuer fest. Hiergegen wehrte sich die Stpfl. mit der Begründung, dass für die Zeit vom 1.7.2016 bis zum 9.11.2016 kein wirksames Erbschaftsteuergesetz bestanden habe und eine Festsetzung von Erbschaftsteuer daher nicht zulässig war.

Das Finanzgericht Köln gab nun mit Urteil vom 8.11.2018 (Aktenzeichen 7 K 3022/17) dem Finanzamt Recht. Die Verzögerungen im Gesetzgebungsverfahren führen nach dessen Ansicht auf Grund der **Rückwirkungsanordnung im Gesetz** nicht zu einer Steuerpause. Die vorliegende echte Rückwirkung sei unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Gesetzgebungsverfahrens verfassungsrechtlich zulässig.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil ist nun unter dem Aktenzeichen II R 1/19 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Vergleichbare Fälle sollten also verfahrensrechtlich offengehalten werden.

6 Vater muss zu Unrecht gezahltes Kindergeld trotz Zahlung auf Konto der Mutter zurückerstatten

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte über die Frage der Rückzahlung von zu Unrecht ausgezahltem Kindergeld zu entscheiden. Zugunsten des Stpfl. wurde für seinen Sohn Kindergeld festgesetzt und bis einschließlich Januar 2018 auf das vom Stpfl. im Kindergeldantrag angegebene Konto seiner Ehefrau ausgezahlt. Bereits im Juli 2017 war der Sohn verstorben, so dass die Familienkasse die Festsetzung des Kindergeldes ab August 2017 aufhob und den Stpfl. aufforderte, das für die Zeit von August 2017 bis Januar 2018 bereits gezahlte Kindergeld in Höhe von 1 154 € zu erstatten. Dagegen legte der Stpfl. Einspruch ein und machte geltend, das Kindergeld sei auf das Konto der von ihm getrennt lebenden Ehefrau ausgezahlt worden, auf das er keinen Zugriff habe. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz bestätigte nun mit Urteil vom 13.6.2019 (Aktenzeichen 5 K 1182/19) die Vorgehensweise der Familienkasse.

Diese habe nur auf Grund der Zahlungsanweisung des Stpfl. an die Ehefrau gezahlt mit dem Ziel, die Kindergeldforderung des Stpfl. zu erfüllen. Daher war nicht die Ehefrau, sondern der Stpfl. Anspruchsberechtigter der Leistung und müsse nun das zu Unrecht gezahlte Kindergeld zurückerstatten.

Handlungsempfehlung:

In solchen Konstellationen ist es besonders wichtig, die Familienkasse möglichst zeitnah über die Änderungen hinsichtlich der Kindergeldgewährung zu informieren.

7 Steuerbarkeit eines Stipendiums

Stipendien können als Gegenleistung für eine bestimmte Tätigkeit gezahlt werden und unterliegen dann der Besteuerung. Der häufigere Fall ist aber, dass das Stipendium nicht mit einer bestimmten Gegenleistung verknüpft wird, sondern nur der Deckung der Lebenshaltungskosten dienen soll. Dann unterliegen die gewährten Leistungen nicht der Besteuerung. Die Abgrenzung ist nicht immer einfach und führt vielfach zu Streit mit der Finanzverwaltung.

Über einen solchen Fall hatte aktuell das Niedersächsische Finanzgericht zu entscheiden. Im Urteilsfall war eine libysche Staatsbürgerin in Deutschland an einer Klinik als Gastärztin tätig. Ziel war die Ablegung der Facharztprüfung. Der Stpfl. war nach ihrer Aufenthaltserlaubnis eine Erwerbstätigkeit nicht gestattet. Für die Tätigkeit als Gastärztin erhielt sie kein Entgelt von der Klinik. Indes erhielt sie von der libyschen Botschaft in Berlin ein Stipendium zur Deckung ihrer Lebenshaltungskosten sowie die ihrer Familie. Zusätzlich übernahm die libysche Botschaft die Krankenversicherung für die Stpfl. und ihre Familie. In einer von der libyschen Botschaft ausgestellten Bescheinigung versichert diese zudem, dass die Stpfl. nach Beendigung ihrer Studienzeit ins Heimatland (Libyen) zusammen mit der Familie zurückkehren wird.

Das Finanzamt wollte die Stipendiumsleistungen zunächst als Arbeitslohn und später als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer unterwerfen. Das Finanzamt begründete dies damit, dass die Stpfl. für das Stipendium eine Gegenleistung erbringe, da sie sich nach Absolvierung der Facharztausbildung zu einer Tätigkeit im Gesundheitssektor in Libyen verpflichtet habe.

Dem widersprach das Finanzgericht mit Urteil vom 14.2.2019 (Aktenzeichen 10 K 247/17). Das Gericht begründete seine Entscheidung damit, dass die Zahlung der libyschen Botschaft der Ermöglichung der Facharztausbildung im Interesse der Stpfl. sowie ggf. des libyschen Staates diene, weil es von der Vorstellung der Rückkehr der Ärztin und Unterstützung des Gesundheitssystems im Heimatland geprägt sei. Es bestehe aber kein Grund für die Annahme, der libysche Staat gewähre die Leistung im Interesse und zur Entlastung der deutschen Klinik. Aus Sicht der Stpfl. stelle sich die Zahlung als **Unterstützung** für die Fortbildung dar, **nicht** aber als **Entlohnung** für die während der Fortbildung geschuldete Arbeitsleistung. Da das Stipendium auf einer freiwillig begründeten und in Ermangelung einer Gegenleistung unentgeltlichen Rechtspflicht beruhe, scheide auch eine Berücksichtigung als sonstige Einkünfte aus.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung ist nun unter dem Aktenzeichen X R 6/19 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig.

In der Praxis ist festzustellen, dass die Vereinbarungen sehr unterschiedlich ausgestaltet sind, so dass sorgfältig die konkreten Bedingungen für Leistungen aus einem Stipendium aus steuerlicher Sicht zu würdigen sind.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

8 Ab 1.7.2019: Übergangsbereich statt Gleitzone

Die bisherige Gleitzone für Entgelte von 450,01 € bis 850,00 € ist seit Juli 2019 zum sog. Übergangsbereich geworden. Dies ist mit der Entgeltabrechnung für Juli 2019 erstmals zu berücksichtigen. Im Kern gelten nun folgende Rahmenbedingungen:

– Unter grundsätzlicher Beibehaltung der Prinzipien der Beitragsberechnung wird die obere Grenze für den **Übergangsbereich bis auf 1 300 €** angehoben. Erst wenn diese Grenze überschritten wird, erfolgt eine Berechnung der Sozialversicherung nach den Regelsätzen.

– Für Beschäftigte mit einem regelmäßigen Arbeitsentgelt von 450,01 € bis 1 300,00 € im Monat ist die Zahlung eines ermäßigten Beitragsanteils am Gesamtsozialversicherungsbeitrag vorgesehen. Allerdings führt die Reduzierung der Arbeitnehmerbeiträge zur Rentenversicherung zu **keinen geminderten Rentenansprüchen** mehr. Insoweit hat auch die bisherige Option zum Verzicht auf die Gleitzone in der Rentenversicherung keine Bedeutung mehr.

– Für Beschäftigungen, die vor dem 1.7.2019 aufgenommen wurden, gelten keine Bestandsschutzregelungen. Mithin gelten die Regelungen des Übergangsbereichs vom 1.7.2019 an uneingeschränkt für diese Beschäftigungsverhältnisse, wenn deren regelmäßiges Arbeitsentgelt die Entgeltgrenze von 1 300 € im Monat nicht überschreitet. Dies gilt auch für Beschäftigungen, die bis zum 30.6.2019 innerhalb der Gleitzone ausgeübt worden sind.

– Wurde nach bisherigem Recht auf die Anwendung der Gleitzone für Zwecke der Rentenversicherung verzichtet, so haben diese **Verzichtserklärungen ab dem 1.7.2019 keine Bedeutung mehr**. Die Arbeitnehmer bezahlen zukünftig in jedem Fall reduzierte Rentenversicherungsbeiträge, ohne dass Nachteile bei der Rentenversicherung entstehen.

– Nach der Anhebung der oberen Entgeltgrenze der Gleitzone von 800,00 € auf 850,00 € zum 1.1.2013 waren die Beiträge von Beschäftigten mit einem monatlichen Arbeitsentgelt von 800,01 € bis 850,00 €, die nicht ausdrücklich die Anwendung der Gleitzonenregelungen gewählt hatten, weiterhin aus dem tatsächlichen Arbeitsentgelt zu berechnen. Diese **Bestandsschutzregelung endet zum 30.6.2019**. Die hiervon bislang erfassten Beschäftigten sind von der Anwendung der Regelungen des Übergangsbereichs nicht ausgenommen und zahlen dementsprechend aus ihrem Arbeitsentgelt vom 1.7.2019 an reduzierte Beiträge zur Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung.

Handlungsempfehlung:

In der Regel werden die Entgeltabrechnungsprogramme automatisch die unter dem nun erweiterten Übergangsbereich erfassten Arbeitsverhältnisse erfassen. Änderungen bei den Auszahlungsbeträgen an die Arbeitnehmer sind im Auge zu behalten.

9 Doppelte Haushaltsführung: Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat

Liegt eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung vor, so können seit 2014 die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft als **Unterkunftskosten** im Inland angesetzt werden, **höchstens aber 1 000 € im Monat**. Das Gesetz bestimmt allerdings nicht näher, welche Aufwendungen hierzu gehören und daher nur begrenzt abziehbar sind. Der Bundesfinanzhof hatte nun zu entscheiden, ob zu diesen begrenzt abzugsfähigen Unterkunftskosten auch **Kosten für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände** einschließlich Abschreibungen zählen.

Dies hat das Gericht mit Urteil vom 4.4.2019 (Aktenzeichen VI R 18/17) verneint, vielmehr sind diese als sonstige notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung ohne Begrenzung steuerlich abzugsfähig.

Es gilt insoweit:

– Zu den **beschränkt abzugsfähigen Unterkunftskosten** zählen alle Aufwendungen, die der Stpfl. getragen hat, um die Unterkunft zu nutzen, soweit sie ihr einzeln zugeordnet werden können. Hat der Stpfl. eine Wohnung angemietet, gehört zu diesen Aufwendungen zunächst die **Bruttokaltmiete**, bei einer Eigentumswohnung die **Abschreibung** auf die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** sowie die **Zinsen** für Fremdkapital, soweit sie auf den Zeitraum der Nutzung entfallen. Auch die **Betriebskosten** einschließlich der **Stromkosten** gehören zu den Unterkunftskosten, da sie durch den Gebrauch der Unterkunft oder durch das ihre Nutzung ermöglichende Eigentum des Stpfl. an der Unterkunft entstehen.

– Dagegen gehören die **Aufwendungen des Stpfl. für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände** einschließlich Abschreibungen als sonstige notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung **nicht** zu den beschränkt abzugsfähigen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft. Vielmehr trägt der Stpfl. diese Kosten für die Anschaffung bestimmter Wirtschaftsgüter oder sie dienen, wie die Abschreibung, der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer entsprechender Wirtschaftsgüter. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Stpfl. die Wirtschaftsgüter in der Unterkunft nutzt. Die Nutzung der Einrichtungsgegenstände und der Haushaltsartikel ist nicht mit der Nutzung der Unterkunft als solcher gleichzusetzen.

Handlungsanweisung:

Bei Mieten einschließlich Nebenkosten im Bereich oder gar über der Abzugsbegrenzung von 1 000 € je Monat und gleichzeitigem Vorliegen von sonstigen Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung ergibt sich insoweit ein höherer Werbungskostenabzug als nach bisheriger Ansicht der Finanzverwaltung. Soweit in solchen Fällen Steuerbescheide verfahrensrechtlich noch offen sind und die Aufwendungen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände bislang in die 1 000 €-Begrenzung eingerechnet wurden, sollten Änderungsanträge gestellt werden.

Hinweis:

Die Einrichtungsgegenstände bzw. der Hausrat sind im Wege der Abschreibung auf die Nutzungsdauer zu verteilen. Soweit die Anschaffungskosten die **Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter in Höhe von 800 €** nicht überschreiten, können diese im Jahre der Verausgabung in vollem Umfang abgesetzt werden.

Erfolgt die Anmietung einer möblierten Wohnung, so ist das anteilige Mietentgelt für die Einrichtungsgegenstände aus der unter die 1 000 €-Grenze fallenden Miete herauszurechnen. Dies kann im Schätzungswege erfolgen. Sinnvoll ist, ein separates Mietentgelt für die Einrichtungsgegenstände im Mietvertrag festzulegen.

10 Abgeltung von Überstunden für Vorjahre kann begünstigt zu versteuern sein

Sog. außerordentliche Einkünfte unterliegen bei der Einkommensteuer einer begünstigten Besteuerung. Obgleich die Besteuerung im Jahr des Zuflusses erfolgt, werden diese rein rechnerisch über fünf Jahre verteilt, so dass sich **Progressionsvorteile** ergeben. Zu solchen begünstigt besteuerten Einkünften zählen auch Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten.

Das Finanzgericht Münster hatte nun darüber zu entscheiden, ob die im Rahmen eines Aufhebungsvertrags vereinbarte Überstundenvergütung zu außerordentlichen Einkünften führte. Im Streitfall wurden **mit Aufhebungsvertrag aus dem Jahr 2016 Überstunden der Jahre 2013 bis 2015 abgegolten**. Das Finanzamt ging davon aus, dass Zahlungen des Arbeitgebers, die bereits erdiente Ansprüche abgelten, keine begünstigten Einkünfte darstellen.

Hierzu stellt das Gericht mit Urteil vom 23.5.2019 (Aktenzeichen 3 K 1007/18 E) fest:

– Überstundenvergütungen stellen Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten dar, wenn der Nachzahlungszeitraum sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und länger als zwölf Monate dauert.

– Auch wenn Überstundenvergütungen anlässlich der Aufhebung eines Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, setzt die Einstufung als Vergütung für mehrjährige Tätigkeit – anders als z.B. bei Abfindungen anlässlich der Aufhebung eines Arbeitsvertrags – nicht voraus, dass der Stpfl. infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum insgesamt mehr erhält, als er bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses erhalten würde.

Zunächst stellt das Gericht heraus, dass auch Nachzahlungen tarifbegünstigt sein können. So z.B. Lohnnachzahlung für vorangegangene Jahre. Verallgemeinernd lässt sich sagen, dass auch bloße Nachzahlungen verdienter Vergütungen zu außerordentlichen Einkünften führen können, wenn der Nachzahlungszeitraum sich auf zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und länger als zwölf Monate gedauert hat. Der Umstand, dass sich die zugeflossene Vergütung aus mehreren Beträgen zusammensetzt, die jeweils einem bestimmten Einzeljahr zugerechnet werden können, steht der Annahme einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nicht entgegen. Eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit liegt dagegen nicht vor, wenn lediglich die im Vorjahr verdienten Vergütungen nachgezahlt werden.

Weitere Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung ist, dass wirtschaftlich vernünftige Gründe für die zusammengeballte Entlohnung vorliegen. Vorliegend hat der Arbeitnehmer die Vergütung mit seinem Arbeitgeber im Zusammenhang mit der Auflösung seines Arbeitsverhältnisses vereinbart. Insofern ist ein wirtschaftlich vernünftiger Grund gegeben, da die Überstunden andernfalls ersatzlos verfallen wären. Anhaltspunkte für eine willkürliche, wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Zusammenballung allein aus steuerlichen Gründen sind nicht ersichtlich.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen ist anzuraten, in dem Aufhebungsvertrag ausreichend detailliert darzulegen, welche Leistungen mit der Abfindungszahlung abgegolten werden sollen.

Hinweis:

Die Entscheidung ist allerdings noch nicht rechtskräftig, so dass abzuwarten bleibt, ob das Finanzamt die Revision beim Bundesfinanzhof einlegt.

11 Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld sind laufender Arbeitslohn und unterliegen daher nicht der ermäßigten Besteuerung

Strittig war, ob Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld als Entschädigungen der ermäßigten Besteuerung unterliegen.

Im Urteilsfall war der Stpfl. seit mehr als 24 Jahren als Arbeitnehmer bei der B-AG beschäftigt. Am 17.10.2014 schloss diese mit dem Stpfl. und der A-Transfer GmbH auf Grund der Stilllegung des B-AG-Werks zum 31.12.2014 einen Vertrag, auf Grund dessen das Arbeitsverhältnis zwischen dem Stpfl. und der B-AG zum 31.3.2015 gegen Zahlung einer Abfindung in Höhe von 157 747,23 € aus betriebsbedingten Gründen aufgehoben wurde. Ferner begründeten der Stpfl. und die A-Transfer GmbH ein befristetes Arbeitsverhältnis vom 1.4.2015 bis zum 31.3.2017. Geschäftsgrundlage für dieses Arbeitsverhältnis war die Gewährung von Transferkurzarbeitergeld für diesen Zeitraum. Die A-Transfer GmbH verpflichtete sich zur Zahlung eines Zuschusses zum Transferkurzarbeitergeld. Einen Anspruch auf Beschäftigung gegenüber der A-Transfer GmbH hatte der Stpfl. nicht. Das befristete Arbeitsverhältnis bei der A-Transfer GmbH hatte zum Ziel, dem Stpfl. Qualifizierungsmöglichkeiten zu eröffnen und dessen Arbeitsmarktchancen zu verbessern. Strittig war die **steuerliche Behandlung der Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld** für das Streitjahr 2015.

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 12.3.2019 (Aktenzeichen IX R 44/17) stellen die Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld, die auf der Grundlage eines Transfer-Arbeitsverhältnisses und mit Rücksicht auf dieses von der Transfergesellschaft geleistet werden, keine Entschädigungen, sondern laufenden Arbeitslohn dar und sind damit nicht begünstigt zu besteuern. Entscheidend ist insofern folgende Argumentation:

– **Entschädigung** ist eine Leistung, die „als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen“ gewährt wird, d.h. an die Stelle weggefallener oder wegfallender Einnahmen trete. Sie müsse u.a. unmittelbar durch den Verlust von steuerbaren Einnahmen bedingt, d.h. durch den Fortfall der erwarteten oder zu erwartenden Einnahmen sachlich begründet und dazu bestimmt sein, diesen Schaden auszugleichen sowie auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen.

– Die **ermäßigte Besteuerung der Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld wird abgelehnt**, denn dem Stpfl. sind die Aufstockungsbeträge im Streitjahr aus dem mit der A-Transfer GmbH (befristet) vereinbarten Arbeitsverhältnis zugeflossen und waren durch dieses unmittelbar veranlasst. Zwischen der Aufhebung des Arbeitsverhältnisses mit der B-AG und der Zahlung der Aufstockungsbeträge bestand nach der Überzeugung des Gerichts allenfalls ein (mit-)ursächlicher Zusammenhang. Dieser genüge nach der Rechtsauffassung des Gerichts jedoch nicht, um eine (steuerlich begünstigte) Entschädigung anzunehmen.

Handlungsempfehlung:

Die Abgrenzung steuerlich begünstigter Entschädigungen ist im Einzelfall schwierig. Insoweit sollte stets steuerlicher Rat hinzugezogen werden.

12 Zuwendung einer „Sensibilisierungswoche“ als Arbeitslohn

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören neben Gehältern und Löhnen auch andere Bezüge und Vorteile, die „für“ eine Beschäftigung gewährt werden. Diese Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zu Grunde liegen muss. Insofern sind auch neben dem Lohn oder Gehalt den Arbeitnehmern gewährte Vorteile daraufhin zu prüfen, ob diese als Einkünfte einzustufen sind und damit der Lohnsteuer unterliegen. Vorteile besitzen aber keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Letzteres ist z.B. gegeben bei der Gestellung von Arbeitskleidung oder der Bereitstellung von Getränken, wie Kaffee, Tee oder Mineralwasser zum Verzehr im Betrieb.

Ob bei Zuwendungen an die Arbeitnehmer Arbeitslohn vorliegt oder nicht, ist nicht immer leicht zu beurteilen. So hatte der Bundesfinanzhof über einen Fall zu entscheiden, bei dem es um Maßnahmen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands der Arbeitnehmer und zur betrieblichen Gesundheitsförderung ging.

Mit Urteil vom 21.11.2018 (Aktenzeichen VI R 10/17) hat das Gericht das Vorliegen von Arbeitslohn bejaht.

Im Urteilsfall entwickelte der Arbeitgeber in Zusammenarbeit mit einem Dritten ein Konzept, das dazu dienen sollte, die Beschäftigungsfähigkeit, Leistungsfähigkeit und Motivation der auf Grund der demographischen Entwicklung zunehmend alternden Belegschaft zu erhalten. Im Rahmen dieses Konzepts bot die Stpfl. ihren Arbeitnehmern eine sog. Sensibilisierungswoche zur Vermittlung grundlegender Erkenntnisse über einen gesunden Lebensstil an.

Das Angebot richtete sich an sämtliche Mitarbeiter der Stpfl. Eine Pflicht zur Teilnahme an der Sensibilisierungswoche bestand nicht. Hatte ein Arbeitnehmer die Teilnahme zugesagt, war er aber verpflichtet, an der Sensibilisierungswoche teilzunehmen. Bei Verletzung dieser Verpflichtung drohten Sanktionen. Die Teilnehmer hatten einen dies regelnden Vertrag zu unterzeichnen. Die Kosten für die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche einschließlich Übernachtungs- und Verpflegungskosten bezifferte die Stpfl. auf ca. 1 300 € pro Mitarbeiter. Diese Kosten übernahm die Stpfl. Die Fahrtkosten hatten die teilnehmenden Arbeitnehmer selbst zu tragen. Sie hatten für die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche zudem Zeitguthaben oder Urlaubstage aufzuwenden.

Das Finanzamt vertrat nun nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmern durch die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche Sachbezüge zugewandt habe, die im Grundsatz der Lohnsteuer zu unterwerfen seien. Der Bundesfinanzhof hat dieses Ergebnis bestätigt. In der Urteilsbegründung stellt er heraus:

– Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen, sind nicht als Arbeitslohn anzusehen. Vorteile besitzen danach keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im ganz überwiegend **eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers** gewährt werden. Das ist der Fall, wenn sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seiner besonderen Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck ergibt, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann. Ob dies vorliegt, muss für den Einzelfall entschieden werden.

– Eine Sachzuwendung kann nach der Rechtsprechung des Senats auch gemischt veranlasst sein, so dass eine Aufteilung in Arbeitslohn und eine Zuwendung im betrieblichen Eigeninteresse in Betracht kommt.

– Nach diesen Grundsätzen ist auch zu entscheiden, ob **Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung** zu Arbeitslohn führen. Nach der Rechtsprechung ist z.B. in der Übernahme von Kurkosten durch den Arbeitgeber grundsätzlich Arbeitslohn zu sehen. Dagegen können vom Arbeitgeber veranlasste unentgeltliche Vorsorgeuntersuchungen ebenso im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse liegen wie Maßnahmen zur Vermeidung berufsbedingter Krankheiten.

– Im Streitfall handelte es sich bei der Sensibilisierungswoche um eine gesundheitspräventive Maßnahme der Arbeitgeberin für ihre Arbeitnehmer, die **keinen Bezug zu berufsspezifisch bedingten gesundheitlichen Beeinträchtigungen** aufwies. Vielmehr fiel diese Gesundheitsförderung in den Bereich der allgemeinen Lebensführung, daher waren die Arbeitnehmer durch diese Zuwendungen privat bereichert.

– Das Programm der Sensibilisierungswoche und die sich daraus ergebende Einstufung der Veranstaltung als gesundheitspräventive Maßnahme auf freiwilliger Basis steht der Annahme entgegen, die Woche als betriebliche Fortbildungsveranstaltung anzusehen.

– Gegen ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers spricht außerdem, dass die Teilnahme der Arbeitnehmer an der Sensibilisierungswoche nicht als Arbeitszeit zählte oder die Stpfl. die Sensibilisierungswoche nicht zumindest auf die Arbeitszeit anrechnete und die Fahrtkosten selbst getragen werden mussten.

– Eine gesunde, leistungsbereite und leistungsfähige Arbeitnehmerschaft liegt im Übrigen stets im **eigenbetrieblichen Interesse** des Arbeitgebers. Daraus folgt aber nicht, dass das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Gesunderhaltung seiner Arbeitnehmer es von vornherein ausschließt, eine Zuwendung an die Arbeitnehmer zur Gesundheitsförderung als Arbeitslohn zu qualifizieren.

Handlungsempfehlung:

Letztlich kann eine richtige Einstufung nur für den Einzelfall erfolgen. Für den Lohnsteuerabzug ist dies allerdings entscheidend. Das geschilderte Urteil gibt über den entschiedenen Fall hinaus **hilfreiche Hinweise zur Abgrenzung**. Deutlich wird insbesondere die eher enge **Auslegung des Begriffs des „eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers“**.

Soweit Zweifel hinsichtlich der Einstufung bestehen, kann der Arbeitgeber die richtige Einstufung ggf. mittels einer Lohnsteuer-Anrufungsauskunft beim Finanzamt abfragen. Dies stellt in vielen Fällen ein sinnvolles Instrument dar, um Risiken hinsichtlich des richtigen Lohnsteuerabzugs zu vermeiden.

Für Unternehmer und Freiberufler

13 Bürokratieabbaugesetz angekündigt

Das Bundeswirtschaftsministerium hat Eckpunkte eines Bürokratieabbaugesetzes bekannt gegeben. Der Schwerpunkt soll dabei auf der „Entbürokratisierung des Steuerrechts und der konsequenten Nutzung der Digitalisierung“ liegen. Vorgesehen sind folgende Maßnahmen:

– **Verkürzung der Aufbewahrungsfristen** für Unterlagen im Handels- und Steuerrecht von zehn auf acht Jahre. Nach wie vor sollen die steuerlichen Aufbewahrungsfristen auf Grund von Ablaufhemmung länger laufen. Wenn z.B. eine Betriebsprüfung aufgenommen wurde ober die Steuerfahndung ermittelt, müssen die Unternehmen die Unterlagen auch über die gesetzliche Frist hinaus aufbewahren.

– Geplant ist eine Überarbeitung der bestehenden Abschreibungstabellen. Ins Auge gefasst wird insbesondere eine Verkürzung der **Abschreibungsdauern für digitale Investitionsgüter**.

– Existenzgründer sollen von der Verpflichtung zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreit werden. Stattdessen ist eine vierteljährliche Abgabe vorgesehen.

– Weitere Maßnahmen im steuerlichen Bereich:

  – Anhebung der **Umsatzgrenze der Ist-Besteuerung** auf 600 000 € zur Harmonisierung mit der Buchführungsgrenze der Abgabenordnung,

  – Anhebung der **Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter** auf 1 000 € und Abschaffung der Sammelposten,

  – Einführung eines Verrechnungsmodells bei der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer,

  – Einführung einer objekt-/sachbezogenen **Freigrenze für betriebliche Geschenkaufwendungen**,

  - Harmonisierung der Meldefristen der Zusammenfassenden Meldung und der Umsatzsteuer-Voranmeldung.
- Einführung einer einheitlichen **elektronischen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung**: Ab 2021 werden die Arbeitsunfähigkeitsdaten zwischen Ärzten und Krankenkassen digital ausgetauscht. Für die Arbeitgeberseite fehlt bisher eine elektronische Lösung. Vorgesehen ist nun die Übermittlung der Arbeitsunfähigkeitsdaten von den Krankenkassen oder dem Arzt direkt an den Arbeitgeber (elektronische Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung).
- Registermodernisierung und Reduzierung der Statistikpflichten.
- Meldescheine im Hotelgewerbe digitalisieren: Beherbergungsbetriebe sollen alternativ zu den bisherigen Meldescheinen für deutsche Staatsbürger (inländische Touristen in Deutschland) ein elektronisches Verfahren und damit verbunden eine elektronische Unterzeichnung der Meldescheine nutzen können.
- **Anhebung und Dynamisierung der Minijob-Grenze**: Vorgesehen ist eine Anhebung der Verdienstgrenze auf 500 €, was eine Arbeitszeit von 55 Stunden/Monat ermöglichen würde (gerechnet auf Basis des Mindestlohns von 9,35 € ab 1.1.2020) und Kopplung dieser an die Mindestlohnentwicklung.
- **Eingrenzung der Pflicht zur Arbeitszeitdokumentation**: Absenkung der Entgeltgrenze, ab welcher die Pflicht zur Dokumentation der regulären Arbeitszeit entfällt, per Verordnung auf einheitlich brutto 2 000 € je Monat.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt, welche Maßnahmen tatsächlich umgesetzt werden.

14 Vorsteuerabzugsbeschränkung bei Bewirtungsaufwendungen

Bewirtungsaufwendungen berechtigten zum Vorsteuerabzug, wenn und soweit sie angemessen und nachgewiesen sind. Ertragsteuerlich wird der Betriebsausgabenabzug insbesondere an die Erfüllung genau umschriebener Nachweisanforderungen geknüpft. Der Stpfl. hat demnach zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen schriftlich die folgenden Angaben zu machen: Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen. Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen. Weitere Voraussetzung für die ertragsteuerliche Abziehbarkeit von Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben ist die zeitnahe Erstellung des Eigenbelegs.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte nun über folgenden Streitfall zu entscheiden. Es ging um Bewirtungsaufwendungen betreffend Geschäftsessen des Stpfl. mit Geschäftspartnern in einem angemessenen Umfang, jedoch enthielten die entsprechenden Belege zunächst keine Eintragungen zu Anlass und Teilnehmern der Bewirtung. Entsprechende Angaben wurden erst später nachgeholt. Fraglich war nun, ob die Nachholung der einkommensteuerlichen Formerfordernisse erst im Einspruchsverfahren, mithin also erst ca. vier Jahre nach erfolgter Bewirtung, den Vorsteuerabzug ausschließen kann. Dies ist nach Ansicht des Gerichts zu verneinen, wie dieses mit Urteil vom 9.4.2019 (Aktenzeichen 5 K 5119/18) entschieden hat.

Das Finanzgericht vertritt die Auffassung, dass ein Verstoß gegen die einkommensteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten für Bewirtungsaufwendungen (z.B. ein **fehlender Bewirtungsbeleg**) nicht zugleich zur Versagung des Vorsteuerabzugs führt; vielmehr sei allein entscheidend, ob die Bewirtungsaufwendungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen zu beurteilen seien. Als Ausnahme vom Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug, das die Neutralität der Umsatzsteuer garantiert, ist eine enge Auslegung der Norm zur Einschränkung des Vorsteuerabzugs aus Bewirtungskosten geboten.

Die Versagung des Vorsteuerabzugs allein auf Grundlage der Nichteinhaltung von Formvorschriften – unabhängig davon, ob der Stpfl. die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachweisen kann – stellt zur Überzeugung des Gerichts eine mit dem mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatz nicht vereinbare Belastung des Stpfl. dar. Vielmehr muss die Vorsteuerabzugseinschränkung bei Bewirtungsaufwendungen dahingehend unionsrechtskonform ausgelegt werden, dass ein Nachweis der unternehmerischen Verwendung der Bewirtungsleistungen und des Bezugs der Leistungen von einem Unternehmer genügt, jedenfalls sofern die Bewirtungsaufwendungen – wie im Streitfall – als angemessen anzusehen waren. Ein solcher Nachweis war im Streitfall durch die Bewirtungsbelege sowie die nachgeholten glaubhaften Eintragungen auf diesen Belegen zur Überzeugung des Senats hinreichend erbracht.

Handlungsempfehlung:

Insbesondere anderslautenden Feststellungen in steuerlichen Außenprüfungen sollte mit dieser Entscheidung begegnet werden. Zu beachten ist, dass das Urteil noch nicht rechtskräftig ist, also möglicherweise Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt wird.

15 Abgrenzung der Betriebsaufgabe zur Betriebsunterbrechung und -verpachtung

Wird ein Betrieb aufgegeben, so sind alle vorhandenen stillen Reserven aufzudecken und der Besteuerung zu unterwerfen. Dies kann zu hohen Steuerbelastungen führen. Insbesondere bei dem Betriebsvermögen zugeordneten Grundstücken liegt der Buchwert regelmäßig deutlich unter dem Verkehrswert, so dass hohe stille Reserven vorliegen können. Dagegen erfolgt zunächst noch keine steuerliche Erfassung der stillen Reserven, wenn eine Betriebsunterbrechung bzw. eine Betriebsverpachtung vorliegt. Insoweit ist sorgfältig voneinander abzugrenzen:

- Eine **Betriebsaufgabe** liegt vor, wenn die bisher im Betrieb entfaltete Tätigkeit auf Grund eines Entschlusses des Stpfl., den Betrieb aufzugeben, endgültig eingestellt wird; wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, d.h. innerhalb kurzer Zeit, entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden; wenn im Ergebnis dadurch der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört.
- Eine **Betriebsunterbrechung** lässt den Fortbestand des Betriebs unberührt. Sie kann darin bestehen, dass der Betriebsinhaber die wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet oder darin, dass er die Tätigkeit ruhen lässt.
- Für die Anerkennung einer **Betriebsverpachtung** reicht es nach diesen Grundsätzen aus, wenn alle wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände verpachtet werden. Welche Betriebsgegenstände in diesem Sinne als wesentliche Betriebsgrundlagen in Betracht kommen, bestimmt sich nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der spezifischen Verhältnisse des betreffenden Betriebes.

Das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20.11.2018 (Aktenzeichen 2 K 398/18 E) zeigt die **Bedeutung der richtigen Abgrenzung der wesentlichen Betriebsgrundlagen**. Im Urteilsfall ging es um einen Tierarzt, der im Rahmen einer als „Vertrag über die Übergabe/Übernahme einer Praxis“ bezeichneten Vereinbarung den Praxiswert/Patientenstamm sowie Arzneimittel, das Instrumentarium und die Einrichtungsgegenstände der Praxis an Frau N veräußerte und die Praxisräumlichkeiten an diese verpachtete. Eine Betriebsaufgabe wurde nicht erklärt. Vielmehr wurde davon ausgegangen, dass eine Betriebsverpachtung vorliege, da nach Auffassung des Stpfl. die Wiederaufnahme der Tätigkeit als Tierarzt in den weiterhin in seinem Eigentum befindlichen Praxisräumen jederzeit möglich gewesen sei.

Dem widersprach das Finanzamt und dies bestätigte auch das Finanzgericht. Sofern ausschließlich die Räumlichkeiten einer freiberuflichen Praxis an die Nachfolgerin verpachtet werden, liege nur dann eine Betriebsverpachtung im Ganzen vor, wenn diese Räumlichkeiten die alleinigen **wesentlichen Betriebsgrundlagen** darstellten. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen einer Tierarztpraxis zählten jedoch auch der **Praxiswert und der Patientenstamm**. Werden diese immateriellen Werte anlässlich der Praxisübergabe an den Nachfolger veräußert, liegt weder eine Betriebsverpachtung im Ganzen noch eine Betriebsunterbrechung vor, sondern eine Betriebsaufgabe.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist sehr sorgfältig abzugrenzen, was die wesentlichen Betriebsgrundlagen sind. Praxisübergabevereinbarungen können erhebliche steuerliche Folgen nach sich ziehen und sind daher stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen.

Für Personengesellschaften

16 Vertraglich übernommene Gewerbesteuer als Veräußerungskosten

Bekanntlich mindert die Gewerbesteuer den steuerlichen Gewinn nicht. Dieses **Abzugsverbot** greift allerdings **nur für** den **Gewerbesteuerschuldner selbst**, wie nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 7.3.2019 (Aktenzeichen IV R 18/17) festgestellt hat. Übernimmt dagegen der Veräußerer eines Mitunternehmeranteils vertraglich die durch den Veräußerungsvorgang ausgelöste Gewerbesteuer und ist dies nicht Ausfluss der gesellschaftsrechtlichen Regelungen, führt die übernommene Gewerbesteuer als Veräußerungsaufwand zur Verminderung des Veräußerungsgewinns.

Im Streitfall wurden Mitunternehmeranteile innerhalb der Fünfjahresfrist nach Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in die betroffene Personengesellschaft veräußert, so dass bei der Gesellschaft auf den Veräußerungsgewinn Gewerbesteuer entstand. Diese hat der seinen Anteil veräußernde Mitunternehmer zur Hälfte getragen. Falls dies auf einer außerhalb des Gesellschaftsvertrags anlässlich des Anteilsverkaufs getroffenen Regelung beruht, ist diese übernommene Gewerbesteuer absetzbarer Veräußerungsaufwand, mindert also den Veräußerungsgewinn.

Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist die Personengesellschaft, so dass nur diese vom Abzugsverbot betroffen ist. Das gilt auch dann, wenn ein Dritter schuldrechtlich oder gesellschaftsvertraglich zur Übernahme der Gewerbesteuerbelastung verpflichtet ist, da dieser nicht die Steuer als solche schuldet, sondern deren Erstattung.

Handlungsempfehlung:

Vom Finanzgericht wird nun allerdings noch zu prüfen sein, ob diese Übernahme der Gewerbesteuer betrieblich veranlasst war. Sollte die im **Kaufvertrag getroffene Regelung einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung entsprechen**, die im Kaufvertrag lediglich umgesetzt wird, so wäre der dem veräußernden Mitunternehmer entstandene Aufwand gesellschaftsrechtlich veranlasst und daher nicht als Veräußerungskosten abziehbar. Dies verdeutlicht, dass der vertraglichen Gestaltung große Bedeutung zukommt. Im konkreten Fall sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

17 Verlustrealisierung durch Veräußerung wertloser Wertpapiere oder Darlehen anerkannt

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen rechnen grundsätzlich auch realisierte Wertsteigerungen, so beispielsweise Gewinne aus Aktienveräußerungen. Steuerlich werden im Fall der Veräußerung von Wertpapieren aber nicht nur Wertsteigerungen, sondern auch Wertverluste erfasst. Diese können mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 12.6.2018 (Aktenzeichen VIII R 32/16) entgegen der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass eine Veräußerung in diesem Sinne weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig ist. Im Übrigen sei die Veräußerung wertloser Wertpapiere zur Realisierung eines Veräußerungsverlustes kein Gestaltungsmissbrauch. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. nahezu wertlose Aktien in einem Fall für 8 € und im anderen Fall für 6 € verkauft und der Erwerber behielt den Kaufpreis zur Abgeltung der Transaktionskosten ein.

Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 10.5.2019 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/08/10004 :026) die allgemeine Anwendung dieses Urteils bestätigt und damit die bisher vertretene Auffassung revidiert.

Hinweis:

Diese geänderte Sichtweise muss aktuell allerdings nicht zwingend beim Kapitalertragsteuerabzug durch die depotführende Bank berücksichtigt werden. Daher kann der Fall eintreten, dass der Wertverlust von der depotführenden Bank bei der Ausbuchung des Wertpapiers nicht berücksichtigt wird. In diesem Fall müsste der Wertverlust in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden.

Nach wie vor vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht, dass der Forderungsausfall insoweit keine Veräußerung darstellt und in diesem Fall der erlittene Wertverlust steuerlich unbeachtlich bleibt. Gleiches soll für den Forderungsverzicht gelten, soweit keine verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft vorliegt.

Dem steht allerdings entgegen, dass der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.10.2017 (Aktenzeichen VIII R 13/15) entschieden hat, dass Verluste aus dem insolvenzbedingten Ausfall einer privaten Darlehensforderung steuerlich als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen sind. Dieses Urteil wird von der Finanzverwaltung allerdings nicht über den entschiedenen Fall hinaus anerkannt.

Handlungsempfehlung:

Im Falle des Wertloswerdens privater Darlehensforderungen sollte geprüft werden, ob der entstandene Wertverlust durch eine Veräußerung/Abtretung der Forderung realisiert werden kann. Hinzuweisen ist darauf, dass ein solcher Wertverlust dann steuerlich unbeachtlich ist, wenn von vornherein bei der Darlehenshingabe nicht mit dessen Rückzahlung gerechnet wurde. Des Weiteren können Wertverluste generell nur dann geltend gemacht werden, wenn die Forderung selbst unter die Abgeltungsteuer fällt, also nach dem 31.12.2008 begründet wurde.

Nun ist zu beachten, dass der **Gesetzgeber** die bisherige Interpretation des Gesetzes durch die Finanzverwaltung nun gesetzlich festschreiben („klarstellen“) will. Der Referentenentwurf des „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ sieht vor, mit Wirkung **ab dem 1.1.2020** zu regeln, dass folgende Vorgänge keine steuerlich zu erfassenden Veräußerungen sind:

1. die ganz oder teilweise **Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung**,
2. die **Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter** durch die die Kapitalerträge auszahlende Stelle,
3. die **Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter** auf einen Dritten wie auch
4. ein den Nummern 1 bis 3 dieses Satzes vergleichbarer Ausfall von Wirtschaftsgütern.

Handlungsempfehlung:

Vor dem Hintergrund der nun drohenden Gesetzesänderung ist also sorgfältig zu prüfen, ob bereits eingetretene Wertverluste aktuell noch realisiert werden sollten.

Für Hauseigentümer

18 Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nun doch beschlossen

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 28.6.2019 dem bereits Ende November vom Bundestag verabschiedeten Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus nun durchaus überraschend zugestimmt. Dieses Gesetz kann damit kurzfristig in Kraft treten. Damit wird die Sonderabschreibung eingeführt. Im Kern gelten folgende Regelungen:

– Die neue **Sonderabschreibung** kann ausschließlich **für neue Wohnungen** in Anspruch genommen werden. Sie ist neben der regulären linearen AfA (2 %) vorzunehmen und beträgt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden 3 Jahren bis zu 5 % jährlich. Damit können insgesamt in den ersten vier Jahren bis zu 28 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten steuerlich geltend gemacht werden.

– Durch Baumaßnahmen muss auf Grund eines **nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags** oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neuer, bisher nicht vorhandener Wohnraum in einem Gebäude (neu oder Bestand) geschaffen werden. Nicht begünstigt sind Wohnungen, soweit sie zur vorübergehenden Beherbergung von Personen genutzt werden, wie z.B. Ferienwohnungen.

– Im Fall der Anschaffung wird eine Wohnung nur dann gefördert, wenn sie bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird.

– Die Wohnung muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden 9 Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen. Ebenso wird die Sonderabschreibung verwehrt bzw. rückgängig gemacht, wenn die Wohnung innerhalb der ersten zehn Jahre veräußert wird und der Veräußerungsgewinn nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt.

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

– Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen wird auf maximal 2 000 € je qm Wohnfläche begrenzt.

– Die Sonderabschreibungen werden nur gewährt, soweit die EU-rechtlichen Voraussetzungen bezüglich De-minimis-Beihilfen eingehalten sind. Unter anderem darf hiernach der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfe in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200 000 € nicht übersteigen.

Hinweis:

Insbesondere die Begrenzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf 3 000 € je qm sind zu beachten. Problematisch ist, dass dies im Vorhinein oftmals nur begrenzt planbar ist, so dass erst bei Abschluss der Baumaßnahme feststeht, ob die Sonderabschreibung in Anspruch genommen werden kann.

19 Keine Steuerbefreiung bei der Erbschaftsteuer für eine im Familienheim befindliche Zweitwohnung

Bei der Erbschaftsteuer bleibt der Erwerb des Eigentums an einem bebauten Grundstück durch Kinder des Erblassers von der Erbschaftsteuer ausnahmsweise steuerfrei, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. Zudem muss die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein und die begünstigte Wohnfläche darf 200 qm nicht übersteigen (sog. Familienheim).

Das Finanzgericht Köln hatte nun über einen Fall zu entscheiden, bei dem die Erblasserin in einem eigenen Mehrfamilienhaus **zwei Wohnungen nutzte** und in Frage stand, ob die Übertragung beider selbst genutzter Wohnungen unter die Steuerbefreiung falle. Dies verneinte das Gericht mit Urteil vom 30.1.2019 (Aktenzeichen 7 K 1000/17). Entscheidend war, dass beides jeweils abgeschlossene und eigenständig nutzbare Wohnungen waren, die jeweils über eine eigene Küche, Badezimmer und als Schlaf-, Wohn- oder Arbeitsräume nutzbare sonstige Räume verfügen und ausschließlich separat über den von allen Bewohnern und sonstigen Besuchern des Hauses gemeinsam genutzten Hausflur zu erreichen waren. Die **Steuerbefreiung** ist aber **nur für eine Wohnung** gewährt.

Handlungsempfehlung:

Die Steuerbefreiung für das Familienheim kann materiell zu bedeutsamen Vorteilen führen, ist aber an enge Bedingungen geknüpft.

20 Finanzverwaltung: Aktualisierte Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden ist es in der Praxis vielfach erforderlich, einen Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück auf das Gebäude, das der Abnutzung unterliegt, und den nicht abnutzbaren Grund und Boden aufzuteilen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen. Die Anwendung der sog. Restwertmethode, bei der vom Gesamtkaufpreis der anhand der Bodenrichtwerte ermittelte Wert des Grund und Bodens abgezogen wird und der verbleibende Betrag dem Gebäude zugeordnet wird, ist nicht zulässig.

Die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern haben eine Arbeitshilfe (xls-Datei) zur Verfügung gestellt, die es ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen. Diese wurde nun aktualisiert und steht mit dem Stand Mai 2019 zur Verfügung.

Hinweis:

Diese Arbeitshilfe ist frei verfügbar und sollte in einschlägigen Fällen der erste Einstieg in eine Kaufpreisaufteilung sein. Allerdings ist sorgfältig zu prüfen, ob die typisierende Vorgehensweise dem Einzelfall gerecht wird. Insoweit ist auch eine seitens der Finanzverwaltung erfolgte Aufteilung, welche sich regelmäßig auf diese Arbeitshilfe stützt, stets kritisch zu überprüfen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

21 Gesetzentwurf zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Mit Datum vom 8.5.2019 ist der Referentenentwurf des „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (in der Fachwelt auch als „Jahressteuergesetz 2019“ bezeichnet) veröffentlicht worden. Anders als es der Gesetzestitel vermuten lässt, enthält dieses Gesetzesvorhaben nicht nur Maßnahmen zur weiteren steuerlichen Förderung einer umweltfreundlichen Mobilität, sondern auch eine Vielzahl an (so die Begründung) „weiteren begünstigenden und entlastenden Maßnahmen“, „Maßnahmen zur Gestaltungsbekämpfung und Sicherung des Steueraufkommens“ und „notwendigen Anpassungen an das EU-Recht“. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer ist hier auf die geplante Ergänzung des § 20 EStG hinzuweisen, mit der die Berücksichtigung von Verlusten (v.a. Forderungsausfall bei Kapitalanlagen) begrenzt werden soll. Dies betrifft auch den **Ausfall von GmbH-Gesellschafter-Darlehen und die Inanspruchnahme aus Bürgschaften zu Gunsten der GmbH**.

Mit Inkrafttreten ab dem 1.1.2020 ist vorgesehen, in § 20 Abs. 2 EStG einen Satz 3 einzufügen, wonach folgende Vorgänge keine steuerlich zu erfassenden Veräußerungen sind:

1. die ganze oder teilweise Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung,
2. die Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter i.S.d. Absatzes 1 durch die die Kapitalerträge auszahlende Stelle,
3. die Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter i.S.d. Absatzes 1 auf einen Dritten wie auch
4. ein den Nummern 1 bis 3 dieses Satzes vergleichbarer Ausfall von der Steuerpflicht unterliegenden Kapitalanlagen.

Mit dieser Ergänzung des Satzes 3 Nr. 1, 2 und 4 in § 20 Abs. 2 EStG soll (ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs) „klargestellt“ werden, dass insbesondere der durch den Ausfall einer Kapitalforderung oder durch die Ausbuchung einer Aktie entstandene Verlust steuerlich unbeachtlich ist. Der BFH hatte zwar mit dem Urteil vom 24.10.2017 (VIII R 13/15, HFR 2018, 134) entschieden, dass nach Einführung der Abgeltungsteuer der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. Satz 2 EStG führt. Denn nach Auffassung des BFH sollte mit Einführung der Abgeltungsteuer eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs entspricht die Auffassung des BFH jedoch nicht der Intention des Gesetzgebers, da die abschließende Aufzählung der steuerlich relevanten Realisationsvorgänge in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG ausschließlich Veräußerungssurrogate aufführt, deren wesentliches Merkmal der Rechtsträgerwechsel und die Entgeltlichkeit ist – der Wertverfall einer Forderung erfülle diese Merkmale gerade nicht.

Der Gesetzgeber habe mit § 20 Abs. 2 EStG nur die über eine Veräußerung (§ 20 Abs. 1 Satz 1 EStG) und die einer Veräußerung gleichgestellten Tatbestände (§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG) erzielbaren Wertzuwächse bei den Einkunftsquellen erfassen wollen, die im Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 EStG zu laufenden Einkünften führen. Nicht vorgesehen war dagegen, den wertlosen Verfall des Vermögensstamms bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Die genannte BFH-Rechtsprechung solle mit der neuen Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG-E korrigiert werden. Zudem solle auch nach § 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 3 EStG, die Veräußerung von wertlosen Wirtschaftsgütern steuerlich unbeachtlich werden, um Umgehungsgeschäfte zu vermeiden.

Darüber hinaus soll in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG-E festgeschrieben werden, dass der Verfall einer Option nicht als Beendigung des Rechts gilt und mithin die in diesem Fall wirtschaftlich entstandenen Verluste nicht geltend gemacht werden können (insoweit stellt sich der Gesetzgeber gegen das BFH-Urteil vom 12.1.2016, IX R 48/14, IX R 49/14, IX R 50/14). Diese Neuregelung soll erstmals auf Termingeschäfte anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2019 abgeschlossen werden.

Hinweis:

Da der neue § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG in der am 1.1.2020 geltenden Fassung erstmals für den VZ 2020 anzuwenden ist, entfaltet die Neuregelung eine sog. unechte Rückwirkung, denn die Rechtsfolgen der Regelung treten erst nach ihrer Verkündung ein. Tatbestandlich werden auch Sachverhalte erfasst, die bereits vor dem 1.1.2020 in Gang gesetzt wurden. Eine unechte Rückwirkung sei aber – so die Gesetzesbegründung – mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich sei und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibe.

Handlungsempfehlung:

Wegen des Inkrafttretens der neuen Regelungen erst ab dem 1.1.2020 könnten Finanzierungshilfen des Gesellschafters, die definitiv bis zum 31.12.2019 ausfallen, noch als Kapitalverlust nach § 20 Abs. 2 EStG in der aktuellen Fassung – ggf. zu 100 % – berücksichtigt werden, wenn der BFH von seiner bisherigen Rechtsprechung bis dahin nicht abweicht, wovon nicht auszugehen ist. Ggf. ist die Berücksichtigung im Klageweg geltend zu machen, da nach Auffassung der FinVerw – und entgegen der Rechtsprechung des BFH – ein Forderungsausfall nicht zu steuerlich beachtlichen Verlusten führt. Vor diesem zeitlichen Hintergrund sollte auch die gezielte Veräußerung von im Wert geminderten Gesellschafterdarlehen bis zum 31.12.2019 geprüft werden. Im Zweifelsfall sollte hierzu steuerlicher Rat eingeholt werden.

22 Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft als ständiger Vertreter i.S.d. § 13 AO

Zur Problematik der beschränkten Steuerpflicht international agierender Kapitalgesellschaften in Deutschland hat der BFH mit Urteil vom 23.10.2018 (I R 54/16, BStBl II 2019, 365) entschieden, dass ein inländischer Geschäftsführer einer ausländischen Kapitalgesellschaft als deren Vertretungsorgan deren ständiger Vertreter i.S.v. § 13 AO sein kann. Dies führt zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht des ausländischen Unternehmens, selbst wenn dieses im Inland keine Betriebsstätte unterhält.

Im konkreten Sachverhalt hatte eine luxemburgische S.A. geklagt, die in den Streitjahren durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer vertreten wurde, der seinen Wohnsitz in Deutschland hatte. Die Geschäfte der S.A. führte der Gesellschafter-Geschäftsführer jeweils hälftig von seinem Büro am Sitz der S.A. in Luxemburg und bei Außendienstterminen an seinem Wohnsitz in Deutschland. Bei diesen Terminen wurden auch Verträge im Namen der S.A. abgeschlossen.

Das FA vertrat die Auffassung, dass die Gesellschaft auf Grund der Tätigkeit des Geschäftsführers als ständiger Vertreter gem. § 13 AO eine Vertreterbetriebstätte in Deutschland begründe. Diese Auffassung hat der BFH mit dem Hinweis bestätigt, dass sich die Geschäftsführertätigkeit und die Tätigkeit als ständiger Vertreter nicht ausschlössen.

Ständiger Vertreter nach §§ 2 Nr. 1 KStG, 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung kann der Inhaber eines Unternehmens nicht zugleich sein eigener (ständiger) Vertreter sein, da der Vertreterbegriff verlangt, dass der Vertreter anstelle des Unternehmers Handlungen vornimmt, die in dessen Betrieb anfallen. Erforderlich ist demnach die Personenverschiedenheit von Unternehmer und (ständigem) Vertreter. Diese Voraussetzungen können auch von Personen erfüllt werden, die in ihrer Eigenschaft als Organ einer juristischen Person tätig sind (Geschäftsführer als Organ der Kapitalgesellschaft), da Organhandeln regelmäßig als Vertreterhandeln angesehen wird.

Hinweis:

Die besondere praktische Relevanz dieses Urteils, mit dem der BFH eine lange Zeit strittige Frage entschieden hat, zeigt sich insbesondere bei grenzüberschreitend tätigen Kapitalgesellschaften, die – auch ohne eine Betriebsstätte zu unterhalten – in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sein können mit der Folge, dass Deutschland ein Besteuerungsrecht für die inländischen Einkünfte der ausländischen Kapitalgesellschaft zukommt.

23 VGA bei Rückstellungsbildung wegen drohender Haftungsinanspruchnahme für Körperschaftsteuern des Organträgers nach § 73 AO

Mit seinem Urteil vom 24.10.2018 (I R 78/16, HFR 2019, 497) hat der BFH entschieden,

– dass die auf Grund der **Rückstellungsbildung für eine drohende Haftungsinanspruchnahme nach § 73 AO für Körperschaftsteuern des Organträgers** eingetretene bilanzielle Gewinnminderung bei der Organgesellschaft durch eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung auszugleichen ist,

– dass diese Aufwendungen der Organgesellschaft nicht unter das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG fallen,

– sondern als **verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)** zu qualifizieren sind.

Im Streitfall hatte eine GmbH geklagt, zwischen der als Organgesellschaft und der B-AG als Organträgerin bis zum 31.12.2000 eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft bestand. Über das Vermögen der B-AG wurde im Jahr 2009 das Insolvenzverfahren eröffnet. Das für die B-AG zuständige FA teilte der GmbH mit, dass sie beabsichtige, die GmbH für Körperschaftsteuerschulden der B-AG gemäß § 73 AO in Haftung zu nehmen. Dementsprechend bildete die GmbH in ihrem Jahresabschluss für das Streitjahr 2009 eine Rückstellung.

Das FA rechnete den zurückgestellten Betrag gemäß § 10 Nr. 2 KStG außerbilanziell dem Gewinn der Klägerin wieder hinzu. Die Klage der GmbH wurde vom FG Münster als unbegründet abgewiesen, da das FG in Bezug auf die Passivierung einer Rückstellung für die drohende Haftungsinanspruchnahme der Klägerin als Organgesellschaft nach § 73 AO für Körperschaftsteuerschulden des Organträgers eine vGA annahm und somit eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung bestätigte.

Der BFH hat die Revision der GmbH abgewiesen und dabei auf folgende Aspekte abgestellt:

– Im Streitfall war eine Rückstellung zu bilden, da das Bestehen und die Geltendmachung eines entsprechenden Anspruchs nach § 73 AO als wahrscheinlich anzusehen war.

– Aufwendungen einer Organgesellschaft auf Grund einer Haftungsinanspruchnahme für Körperschaftsteuerschulden des Organträgers nach § 73 AO fallen aber nicht unter das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG. Denn vom Wortlaut der Norm werden nur Steuern erfasst, nicht aber Haftungsschulden, weil die AO eindeutig zwischen Steuerschulden einerseits und Haftungsschulden andererseits unterscheidet.

– Die Gewinnminderung war aber durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung wieder zu neutralisieren, da eine vGA vorlag, weil durch die Passivierung eine Gewinnminderung eingetreten und ein möglicher Ausgleichsanspruch gegen die Organträgerin nicht werthaltig gewesen war. Die Gewinnminderung war auch durch das Gesellschaftsverhältnis zur Organträgerin veranlasst, weil die GmbH einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen und damit auch ein Haftungsrisiko übernommen hatte. Dem stand nicht entgegen, dass das Organschaftsverhältnis mit der B-AG zum Zeitpunkt des Eintritts der Vermögensminderung schon nicht mehr bestanden hat.

Hinweis:

Mit diesem Urteil hat der BFH seine Rechtsprechung in zweifacher Hinsicht bestätigt: Zum einen ist das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG nur nach seinem Wortlaut sehr eng auszulegen. Zum anderen soll es für das Vorliegen von vGA nicht auf das Tätigwerden der Geschäftsführung (Rechtshandlungen der Organe) ankommen, es genügt schon, wenn die Vermögensminderung auf Handlungen zurückzuführen ist, die von den beherrschenden Gesellschaftern vorgenommen oder gebilligt wurden.

24 Tatsächliche Verständigung über das Vorliegen von vGA

Mit seinem nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Beschluss vom 31.1.2019 (VIII B 41/18, DStZ 2019, 448) hat der BFH – in einem Verfahren über die Zulassung der Revision – seine Rechtsprechung zu den vGA in mehreren Punkten bestätigt:

– Die Rechtsfrage, ob im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung, die anlässlich einer Außenprüfung bei einer GmbH zum Vorliegen vGA abgeschlossen wird, auch geregelt werden kann, welchem der Gesellschafter die vGA zuzurechnen sind, ist nicht klärungsbedürftig. Wenn nämlich – wie auch im konkreten Streitfall gegeben – an einer tatsächlichen Verständigung sowohl die Gesellschafter einer GmbH als auch die für die Entscheidung über die Einkommensteuerfestsetzung zuständigen Amtsträger beteiligt waren, dann entspricht dies den Voraussetzungen, die die höchstrichterliche Rechtsprechung an die Annahme zulässiger und wirksamer tatsächlicher Verständigungen gestellt hat (BFH v. 31.7.1996, XI R 78/95, BStBl II 1996, 625). Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich keine Einschränkung dahingehend, dass tatsächliche Verständigungen nicht zugleich mehrere Besteuerungssachverhalte (vorliegend: vGA auf Ebene der Gesellschaft und deren Zurechnung auf Ebene der Gesellschafter) bzw. mehrere Stpfl. (vorliegend: GmbH und Gesellschafter) umfassen dürfen.

– Zudem gilt auch weiterhin der Rechtssatz, dass eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss bei einem Gesellschafter anzunehmen sein kann, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewandt wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht.

Hinweis:

In der Praxis kann das Instrument der tatsächlichen Verständigung oftmals sinnvoll eingesetzt werden, wenn ein komplexer und nur aufwendig oder gar nicht aufklärbarer Sachverhalt vorliegt.

25 VGA bei Darlehen an nahestehende Personen

Mit seinem vorläufig nicht rechtskräftigen Urteil vom 12.4.2019 (13 K 3923/16 K, G, StEd 2019, 422) hat sich das FG Münster mit der Frage des Vorliegens von vGA bei der Gewährung von Gesellschafterdarlehen an eine GmbH befasst.

Im Streitfall hatte – verkürzt dargestellt – eine im März 2010 gegründete A-GmbH geklagt, die in den Streitjahren 2010 und 2011 Darlehen an die L-GmbH gegeben hatte; diese Darlehen wurden wertberichtigt bzw. ausgebucht. Alleiniger Gesellschafter der A-GmbH war 2010 Herr A, Alleingeschäftsführer bis Oktober 2010 Herr B (der Vater des A), danach Herr A. Alleiniger Gesellschafter der Darlehensnehmerin L-GmbH war Herr A, Alleingeschäftsführer in den Streitjahren Herr B. Die Darlehen waren nicht besichert, schriftliche vertragliche Abreden zu den Darlehen lagen nicht vor.

Im Zuge einer Außenprüfung kam die FinVerw zu dem Ergebnis, dass die gewinnmindernd erfassten Forderungsabschreibungen als vGA an den Alleingesellschafter A zu erfassen sind. Denn die Forderungsabschreibungen u.a. gegenüber der L-GmbH hätten zu Vermögensminderungen bei der A-GmbH geführt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien, und zwar **zugunsten von dem Gesellschafter nahestehenden Personen**. Das Nahestehen der L-GmbH zu der A-GmbH ergebe sich daraus, dass die Gesellschafter von beiden Gesellschaften identisch seien. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liege vor, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter sämtliche Zahlungen, welche die A-GmbH u.a. für die L-GmbH geleistet habe, nicht gegenüber gesellschaftsfremden Personen veranlasst hätte. Es sei **von vornherein klar gewesen, dass mit einer Rückzahlung der übernommenen Darlehen nicht zu rechnen gewesen sei**. Daher sei der Vorgang nicht als eine Gewährung von Darlehen zu würdigen, sondern als eine Hingabe von Geld.

Das FG hat diese Würdigung bestätigt und dazu – der Rechtsprechung des BFH folgend – in seiner Entscheidung darauf abgestellt,

- dass bei Leistungen an beherrschende Gesellschafter eine vGA ferner dann anzunehmen sein kann, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (formeller Fremdvergleich),
- dass vGA auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird,
- dass die Ausreichung eines Darlehensbetrags auf Basis einer Darlehensvereinbarung allein nicht ausreicht, um eine Vermögensminderung anzunehmen, da der Darlehenshingabe ein Rückzahlungsanspruch als aktives BV gegenübersteht; löst hingegen eine Uneinbringlichkeit der Forderung eine Teilwertabschreibung aus, so ist hierin eine Einkommens- und Vermögensminderung zu sehen,
- dass aber ein von vornherein nicht ernstlich vereinbartes Darlehen zu einer Vermögensminderung führt, und zwar bereits im Zeitpunkt der Hingabe der „Darlehensvaluta“,
- so dass sich das Merkmal der Veranlassung der „Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis“ in Darlehensfällen nicht nach der Verwendung der Mittel bzw. dem Zweck der Darlehensaufnahme entscheidet, sondern nach den geschäftlichen Bedingungen der Darlehensvergabe (Verzinsung, Sicherheiten, Rückzahlungsrisiko) nach Maßgabe eines Fremdvergleichs.
- Auch in einem späteren ausdrücklichen oder stillschweigenden Verzicht auf Rückzahlung der Darlehensvaluta kann eine vGA zu sehen sein.

Für den Streitfall kam das FG in Anwendung dieser Rechtsgrundsätze zur Annahme von vGA in beiden Streitjahren, da es sich um Darlehen an nahestehende Personen handelte, die von vornherein nicht ernstlich vereinbart waren, weil bereits bei Darlehensauszahlung auf Grund der wirtschaftlichen Situation der XL-GmbH mit einer Rückzahlung der „Darlehensbeträge“ nicht gerechnet werden konnte, da der „Darlehensgewährung“ von vornherein kein Gegenwert mehr gegenüberstand.

I.Ü. scheitert vorliegend auch schon der sog. formelle Fremdvergleich, da es an klaren und im Voraus getroffenen Vereinbarungen über die Darlehen fehlt – insoweit muss die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis bejaht werden.

Hinweis:

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

Besondere Sorgfalt ist also geboten, wenn schon vor der Darlehensgewährung bekannt ist, dass die wirtschaftliche Lage des Darlehensempfängers zumindest angespannt ist; in solchen Fällen sollte nachgewiesen werden können, dass auch fremde Dritte noch Darlehen ausgereicht hätten.

26 Kapitalertragsteuer bei dauerdefizitärer kommunaler Eigengesellschaft

Mit Urteil vom 11.12.2018 (VIII R 44/15, StEd 2019, 322) hat der BFH klargestellt, dass der Ausschluss der Rechtsfolgen einer vGA gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht nur für die begünstigte dauerdefizitäre Eigengesellschaft gilt, sondern auch für die kapitalertragsteuerlichen Folgen beim (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilseigner. Dies ist von großer Bedeutung, wenn Kommunen dauerdefizitäre Tätigkeiten auf Eigengesellschaften (ggf. dann auch auf eine Tochter- oder Enkelgesellschaft der Eigengesellschaft) auslagern.

Der BFH führt dazu – sehr verkürzt dargestellt – aus, dass bei einer Gebietskörperschaft, die mehrheitlich an einer Verlustkapitalgesellschaft beteiligt ist, keine Kapitalertragsteuer für vGA entsteht, die sich aus einem begünstigten Dauerverlustgeschäft ergeben, wenn die Gebietskörperschaft die Dauerverluste wirtschaftlich trägt; dabei reicht auch eine mittelbare Übernahme der Verluste durch den öffentlich-rechtlichen Anteilseigner aus. Ein insoweit begünstigtes Dauerverlustgeschäft liegt vor, soweit von einer Kapitalgesellschaft aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG).

Hinweis:

In einschlägigen Praxisfällen ist zu beachten, dass nicht geschützte Verlusttätigkeiten in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen zu einer vGA bis zum kommunalen Anteilseigner führen. In derartigen Fällen muss sorgfältig geprüft werden, ob eine vGA durch einen vertraglich vereinbarten Verlustausgleich oder aber die Kapitalertragsteuer auf eine vGA mittels Bescheinigung der Verwendung des Einlagenkontos verhindert werden kann, was dann aber wohl Bescheinigungen der Einlagenverwendung auf allen Beteiligungsstufen erfordern dürfte.

Steuerliche Förderung der Elektromobilität und anderer klimafreundlicher Mobilitätsformen

27 Die Förderung einer zeitgemäßen Mobilität in Form von ÖPNV, Radverkehr und Elektroautos ist für Unternehmen aktuell nicht nur ein wichtiges Instrument, in der Außendarstellung als fortschrittlich aufzutreten, sondern zunehmend auch deshalb, um sich als attraktiver Arbeitgeber darzustellen. Dies und vor dem Hintergrund der mittlerweile umfangreichen steuerlichen Fördermaßnahmen, die aktuell noch ausgeweitet werden sollen, bietet sich an, individuell zu prüfen, welche Förderinstrumente im jeweiligen Unternehmen sinnvoll eingesetzt werden können. Im Folgenden geben wir einen Überblick über die bestehenden Möglichkeiten und die aktuell mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geplanten zusätzlichen Maßnahmen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

a) Steuerbefreiung für Job-Ticket

Viele Arbeitnehmer erhalten von ihrem Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt Fahrtkostenzuschüsse oder Sachbezüge für ihren mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegten Weg von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte, oft in Form der Bereitstellung preisermäßigter sog. Job-Tickets.

Seit dem 1.1.2019 gilt insoweit eine weitgehende Steuerbefreiung. Steuerfrei sind Arbeitgeberleistungen (Zuschüsse und entsprechende Sachbezüge, z.B. die Hingabe sog. Job-Tickets), die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden,

– für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und zu einem sog. Sammelpunkt oder weiträumigen Tätigkeitsgebiet sowie
– für private Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr.

Begünstigt werden

– Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Zurverfügungstellung von Fahrausweisen (z.B. die Überlassung sog. Job-Tickets),
– Zuschüsse des Arbeitgebers zum Erwerb von Fahrausweisen und
– Leistungen (Zuschüsse und Sachbezüge) Dritter, die mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis erbracht werden.

In die Steuerbefreiung werden auch Konstellationen einbezogen, in denen der Arbeitgeber nur mittelbar (z.B. durch Abschluss eines Rahmenabkommens) an der Vorteilsgewährung beteiligt ist. Wichtig ist, dass die Steuerfreiheit nicht für Arbeitgeberleistungen (Zuschüsse und Sachbezüge) gilt, die durch Gehaltsumwandlung des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns finanziert werden, da nur zusätzliche Leistungen begünstigt werden.

Die Fahrberechtigung muss mindestens für einen Teil der Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gelten (z.B. beim „park-and-ride“). Eine weitergehende Fahrberechtigung ist unbeachtlich, wenn deren Wert von verhältnismäßig geringer Bedeutung ist. Auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung der Fahrberechtigung zu Fahrten des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte kommt es nicht an. Eine private Mitbenutzung der Fahrberechtigung durch den Arbeitnehmer oder einen Familienangehörigen ist unbeachtlich, wenn deren Umfang von verhältnismäßig geringer Bedeutung ist.

Hinweis I:

Die Steuerfreiheit entfällt daher auch dann nicht, wenn der Arbeitnehmer die Fahrkarte überhaupt nicht oder lediglich für Privatfahrten oder auch nur als Parkberechtigung für den Firmenparkplatz nutzt.

Steuerfrei sind auch Arbeitgeberleistungen (Zuschüsse und entsprechende Sachbezüge, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden) für private Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr, auch mit Familienangehörigen. Nahverkehr heißt: Omnibusse, Straßenbahnen, S-Bahnen und Nahverkehrszüge der Bahn bundesweit.

Die private Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel außerhalb des öffentlichen Personennahverkehrs wird nicht von der Steuerbefreiung umfasst. Damit fällt z.B. die Nutzung von Fernverkehrszügen der Deutschen Bahn nicht unter die Steuerbefreiung.

Hinweis II:

Kann die Steuerbefreiung nicht angewendet werden, weil die Arbeitgeberleistungen nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, so ist zu prüfen, ob der Sachlohn unter die 44 €-Freigrenze fällt. Ein Sachbezug liegt grundsätzlich nur vor, wenn der Arbeitgeber das Job-Ticket vom Verkehrsunternehmen oder dessen Vertriebspartnern erwirbt und verbilligt an seine Arbeitnehmer abgibt. Sachbezüge bleiben außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 € im Kalendermonat nicht übersteigen (monatliche Freigrenze). Wird diese Freigrenze überschritten, ist der gesamte Sachbezug steuerpflichtig. Bei der Freigrenze sind auch andere Sachbezüge zu berücksichtigen. Die 44 €-Freigrenze gilt jedoch – zumindest nach Verwaltungsauffassung – nur bei der monatlichen Überlassung einer Monatsmarke oder einer monatlichen Fahrberechtigung für ein Job-Ticket, das für einen längeren Zeitraum gilt. Die Regelung umfasst ausschließlich Fälle, in denen tatsächlich Tickets (sog. Monatsmarken) monatlich ausgehändigt werden (bzw. ein Ticket, welches an sich für einen längeren Zeitraum gilt) und jeden Monat durch den Verkehrsverbund „aktiviert/freigeschaltet“ wird. Insoweit sind stets die genauen Bedingungen des jeweiligen Verkehrsverbundes zu beachten.

Hinweis III:

Zu beachten sind die formellen Voraussetzungen. Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung anzugeben.

Zum Nachweis der o.g. Voraussetzungen sind dem Arbeitgeber die benutzten Fahrausweise oder eine Erklärung des Arbeitnehmers vorzulegen, wonach für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem öffentlichen Verkehrsmittel im Linienverkehr Aufwand entsteht, der ebenso hoch oder höher ist als der vom Arbeitgeber gewährte Zuschuss. Aus Vereinfachungsgründen sind die o.g. Voraussetzungen als erfüllt anzusehen, wenn nicht das Gegenteil offensichtlich ist. Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber jeden Umstand anzuzeigen, der die Steuerfreiheit des Fahrtkostenzuschusses oder der überlassenen Fahrberechtigung beeinträchtigt. Der Arbeitgeber hat die ihm vorgelegten Fahrausweise, Erklärungen und Anzeigen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

b) Geplante Pauschalbesteuerung für Job-Ticket

Eingeführt werden soll eine neue Pauschalbesteuerung ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale, insbesondere bei Job-Tickets: Der Anwendungsbereich ist grundsätzlich identisch mit der unter Tz. 2 angesprochenen Steuerbefreiung, insbesondere für Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

Mit dieser neuen Pauschalbesteuerungsmöglichkeit – 25 % – soll den Arbeitgebern nun eine einfache steuerliche Lösung an die Hand gegeben werden, um z.B. Job-Tickets ganzen Arbeitnehmergruppen oder allen Arbeitnehmern zur Verfügung zu stellen, ohne dass dies bei solchen Arbeitnehmern zu Nachteilen führt, die das Job-Ticket z.B. wegen fehlender Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel nicht nutzen können. Bei Anwendung dieser neu geschaffenen Möglichkeit der Pauschalbesteuerung erfolgt keine Anrechnung auf die Entfernungspauschale im Rahmen des Werbungskostenabzugs des Arbeitnehmers.

Die neue Pauschalbesteuerungsmöglichkeit mit 25 % soll zudem auch für die genannten Bezüge gelten, die nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, sondern mittels Gehaltsumwandlung erbracht werden und deshalb die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung nicht erfüllen. Auch in diesen Fällen kann die Pauschalbesteuerung ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale ein Anreiz sein, um die Arbeitnehmer zum Umstieg vom Individualverkehr auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen.

Für mittels Entgeltumwandlung finanzierte Bezüge im Zusammenhang mit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrtstrecken im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kann der Arbeitgeber zukünftig wählen zwischen

– der bisherigen Pauschalbesteuerung mit 15 % und Anrechnung auf die Entfernungspauschale oder
– der neuen Pauschalbesteuerung mit 25 % ohne Anrechnung.

Eine Schlechterstellung gegenüber der bisherigen geltenden Rechtslage tritt also nicht ein.

Hinweis:

Erfolgt die Pauschalierung mit 25 % unter Verzicht auf die Anrechnung auf die Entfernungspauschale – also Minderung des Werbungskostenabzugs – beim Arbeitnehmer, müssen die pauschal besteuerten Bezüge nicht in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung übermittelt werden. Eine individuelle Zuordnung zum einzelnen Arbeitnehmer ist daher ebenfalls nicht erforderlich. Dies vereinfacht die Lohnabrechnung.

Gelten soll die geplante neue Pauschalierungsmöglichkeit ab 2020.

c) Firmenwagen zur privaten Nutzung

Überlässt der Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug unentgeltlich für Privatfahrten, so ist der Nutzungsvorteil dem Arbeitslohn zuzurechnen. Für die Bewertung der privaten Nutzung eines Firmenwagens sind zwei Berechnungsmethoden zugelassen, nämlich die

– 1 %-Regelung als der vom Gesetzgeber vorgesehene Regelfall und die
– Ermittlung eines individuellen Nutzungswerts, was die Ermittlung der privat gefahrenen Kilometer mittels eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs erfordert, als Ausnahmeregelung.

Bei der Anwendung der 1 %-Regelung stellt sich bei Elektro-/Hybridfahrzeugen aktuell das Problem, dass der Listenpreis deutlich höher ist als bei einem Kraftfahrzeug mit konventioneller Antriebstechnik. Um hier einen Anreiz zur Nutzung von Elektro-/Hybridfahrzeugen zu schaffen, wird bei diesen aktuell die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des geldwerten Vorteils in den Jahren 2019 bis 2021 halbiert. Dies gilt für Fahrzeuge, die nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 angeschafft, geleast oder zur Nutzung überlassen werden. In diesem Fall ist bei der Anwendung der 1 %-Regelung nur die Hälfte des Bruttolistenpreises anzusetzen. Bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen muss das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 Elektromobilitätsgesetz (EmoG) erfüllen, d.h. das Fahrzeug

– darf eine CO_2-Emission von höchstens 50 g je gefahrenem Kilometer oder
– muss eine Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine von mindestens 40 km haben.

Die Abrundung des Listenpreises auf volle 100 € ist nach Halbierung vorzunehmen.

Beispiel:

Der Arbeitgeber hat ein Elektrofahrzeug erworben und dem Arbeitnehmer in 2019 zur Privatnutzung überlassen. Der Bruttolistenpreis beträgt 50 350 €.

Der Bruttolistenpreis von 50 350 € ist nur zur Hälfte anzusetzen (½ von 50 350 € = 25 175 €) und anschließend auf volle 100 € abzurunden. Der geldwerte Vorteil nach der 1 %-Regelung beträgt 251 € im Monat (1 % von 25 100 €).

Entsprechend der Halbierung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der 1 %-Regelung wird im Falle der Anwendung der Fahrtenbuchmethode die zu berücksichtigende Abschreibung halbiert und der geldwerte Vorteil entsprechend gemindert, da hier die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug in Form der Abschreibung berücksichtigt werden. Wird ein geleastes oder gemietetes Kraftfahrzeug genutzt, sind die Leasing- oder Mietkosten nur zur Hälfte zu berücksichtigen.

Hinweis:

Diese Sonderregelung gilt bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer für alle vom Arbeitgeber erstmals nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Elektrofahrzeuge und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeuge i.S.d. § 3 EmoG. In diesen Fällen kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem der Arbeitgeber dieses Kraftfahrzeug angeschafft, hergestellt oder geleast hat.

Allerdings: Wurde das betriebliche Kraftfahrzeug vor dem 1.1.2019 vom Arbeitgeber bereits einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen, bleibt es bei einem Wechsel des Nutzungsberechtigten nach dem 31.12.2018 für dieses Kraftfahrzeug bei den bisherigen Bewertungsregelungen und die Sonderregelung ist nicht anzuwenden.

Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften soll die Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der 1 %-Regelung bis zum 31.12.2030 stufenweise verlängert werden. Die Sonderregelung wird mit steigenden Anforderungen an die zu erreichende Mindestreichweite fortgeführt:

– für im Zeitraum vom 1.1.2022 bis zum 31.12.2024 angeschaffte Fahrzeuge wird eine Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine von mindestens 60 km festgelegt;
– für vom 1.1.2025 bis zum 31.12.2030 angeschaffte Fahrzeuge muss die Reichweite 80 km betragen.

Die Vorgaben hinsichtlich des Schadstoffausstoßes von höchstens 50 g Kohlendioxid je gefahrenem Kilometer – die ebenfalls und unabhängig von der mit elektrischem Antrieb zu erzielenden Mindestreichweite – zu einer Halbierung der Bemessungsgrundlage berechtigen, bleiben unverändert. Die bisherige Bezugnahme auf die Voraussetzungen des § 3 EmoG, die eine Mindestreichweite von 40 km vorsieht oder eine maximale CO_2-Emission von 50 g/km, entfällt.

Der geldwerte Vorteil kann auf die dem Arbeitgeber insgesamt tatsächlich entstandenen Gesamtkosten begrenzt werden („Kostendeckelung“). Zu den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs gehören auch die Absetzungen für Abnutzung. Die Absetzung für Abnutzung ist hierbei von der um die Hälfte geminderten Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Hinweis:

Wurde das Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug vor dem 1.1.2019 angeschafft, geleast oder zur Nutzung überlassen oder erfüllt das extern aufladbare Hybridelektrofahrzeug nicht die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 EmoG, so ist der Listenpreis bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der 1 %-Regelung wegen der darin enthaltenen Kosten für das Batteriesystem pauschal zu mindern. Der Minderungsbetrag ist abhängig von der Batteriekapazität und ergibt sich aus einer im Gesetz enthaltenen Tabelle. Die Batteriekapazität kann dem Feld 22 der Zulassungsbescheinigung entnommen werden.

d) Steuerfreiheit des Aufladens von E-Autos

Steuerfrei sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung. Die Regelung ist aktuell vom 1.1.2017 bis 31.12.2020 befristet.

Hinweis:

Wird der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens typisierend nach der 1 %-Regelung ermittelt, ist der vom Arbeitgeber gestellte Ladestrom hiermit abgegolten und die Steuerbefreiung hat keine Bedeutung. Anders ist dies dann, wenn – im Ausnahmefall – der geldwerte Vorteil für die private Nutzung des betrieblichen Kraftfahrzeugs nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt wird. In diesem Fall sind die Aufwendungen des Arbeitgebers für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs nicht bei den Gesamtkosten des Fahrzeugs zu berücksichtigen.

e) Fahrrad/Elektrofahrrad

Steuerfrei sind seit 1.1.2019 vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist allerdings, dass der Vorteil aus der Fahrradnutzung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn – und nicht etwa als Barlohnumwandlung – gewährt wird. Eine Kürzung bei der Entfernungspauschale erfolgt nicht.

Aktuell ist nun vorgesehen, diese steuerliche Fördermaßnahme bis einschließlich zum Jahr 2030 zu verlängern, um langfristige Planbarkeit zu ermöglichen.

Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Elektrofahrräder als auch für Fahrräder. Ist ein Elektrofahrrad jedoch verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (d.h. Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km pro Stunde unterstützt), sind für die Bewertung dieses geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden.

Die Steuerbefreiung gilt nur für die Überlassung eines Fahrrads zur privaten Nutzung, nicht für die Übereignung; in diesem Fall ist ein geldwerter Vorteil zu versteuern.

Erfolgt die Fahrradgestellung im Wege der Barlohnumwandlung, also durch Einbehalt des Vorteils vom Bruttogehalt, so ist der geldwerte Vorteil grundsätzlich steuerpflichtig. Die Berechnung des geldwerten Vorteils erfolgt i.d.R. nach der 1 %-Regelung. Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das betriebliche Fahrrad erstmals nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022, wird als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung 1 % der auf volle 100 € abgerundeten halbierten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer festgesetzt.

Hinweis I:

Wie bei der Überlassung von Kraftfahrzeugen muss auch bei der Überlassung von Fahrrädern/Elektrofahrrädern aufgezeichnet werden, welchem Arbeitnehmer welches Fahrrad überlassen wird und welche unverbindliche Preisempfehlung gilt.

Hinweis II:

Diese steuerlichen Sonderregelungen fördern insbesondere Modelle des Fahrrad-Leasings. Bei diesen Modellen wählt der Arbeitnehmer bei seinem Fahrradhändler ein Fahrrad aus, dieses wird dann vom Arbeitgeber geleast und an den Arbeitnehmer für die Wege zur Arbeit und zur privaten Nutzung unter Abzug der monatlichen Raten vom Gehalt überlassen. Die steuerliche Förderung kann dazu führen, dass die Nutzung für den Arbeitnehmer deutlich günstiger ist als im Falle einer Anschaffung des Fahrrads durch diesen selbst. Der finanzielle Vorteil kann mittels von entsprechenden Anbietern bereitgestellten Fahrrad-Leasingrechnern im Internet ermittelt werden.

28 Für Unternehmer und Freiberufler

a) Firmenwagennutzung

Kommt bei der Firmenwagennutzung für die Bemessung des privaten Nutzungsanteils die 1 %-Regelung zur Anwendung, so gelten auch insoweit die unter Tz. 4 dargestellten Vorteile für Elektro-Hybridfahrzeuge in Form des Ansatzes nur des hälftigen Bruttolistenpreises bzw. eines Abschlags je nach Batteriekapazität.

Wird ein Fahrrad/Elektrofahrrad im Betriebsvermögen ausgewiesen, was eine mindestens 10 %ige betriebliche Nutzung voraussetzt, so gilt, dass der Ansatz einer privaten Nutzungsentnahme nicht erfolgt. Diese Regelung trat am 1.1.2019 in Kraft. Insofern dürfte der Anschaffungszeitpunkt oder der Leasingzeitpunkt des jeweiligen Fahrrads unerheblich sein. Nach aktuellem Gesetzesstand gilt diese Sonderregelung bis zum 31.12.2021 – nun ist eine Verlängerung bis zum 31.12.2030 geplant.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt, ob diese Nichterfassung auch für die Umsatzsteuer gilt.

b) Sonderabschreibung für elektrisch betriebene Lieferfahrzeuge

Geplant ist eine Sonderabschreibung in Höhe von 50 % der Anschaffungskosten für rein elektrisch betriebene Lieferfahrzeuge. Gefördert wird nur die Anschaffung von Neufahrzeugen. Die reguläre lineare Abschreibung ist parallel neben der Sonderabschreibung vorzunehmen. Die Sonderabschreibung kann nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Voraussetzungen der linearen Abschreibung vorliegen. Das bedeutet, dass das Elektrolieferfahrzeug der Erzielung von betrieblichen Einkünften dienen und zum Anlagevermögen gehören muss.

Die Regelung wird auf zehn Jahre, d.h. von 2020 bis Ende 2030, befristet. Die Sonderabschreibung kann nur im Jahr der Anschaffung in Anspruch genommen werden. In den Folgejahren der Anschaffung wird der Restwert auf die Restnutzungsdauer gleichmäßig verteilt.

Hinweis:

Im Einzelfall ist daher zu prüfen, ob die geplante Anschaffung eines elektrisch betriebenen Lieferfahrzeugs in das Jahr 2020 verschoben werden soll, um die Sonderabschreibung in Anspruch nehmen zu können.

Allerdings schließt diese neue Sonderabschreibung andere Sonderabschreibungen für das angeschaffte Fahrzeug aus. Kann also ansonsten die Sonderabschreibung nach § 7g EStG für kleine und mittlere Betriebe in Anspruch genommen werden, so führt die geplante neue Sonderabschreibung nur zu vergleichsweise geringen Vorteilen.

c) Hinzurechnung von Leasingaufwendungen bei der Gewerbesteuer

Leasingaufwendungen für Betriebsfahrzeuge werden bei der Gewerbesteuerberechnung nicht in vollem Umfang zum Abzug zugelassen. Vielmehr wird der grundsätzlich bestehende Betriebsausgabenabzug durch eine anteilige Hinzurechnung teilweise korrigiert. Vorgesehen ist nun eine Halbierung der Hinzurechnung von Aufwendungen (v.a. Leasingaufwendungen) für Elektro-/Hybridfahrzeuge bzw. Fahrräder/Elektrofahrräder. Dies soll gelten für Verträge, die nach dem 31.12.2019 abgeschlossen werden.