

Hagen, 18.9.2019

**Mandantenrundschriften Nr. 3/2019**

**Grundsteuerreform • Förderung des Mietwohnungsneubaus • Doppelte Haushaltsführung • Steuerliche Förderung der Elektromobilität und anderer klimafreundlicher Mobilitätsformen • Steuerbefreiung für Familienheim • Kindergeld: Abgrenzung zwischen mehraktiger Erstausbildung und Zweitausbildung • Reisekostenrecht • Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften**

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.

Die Bundesregierung hat den Entwurf des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften beschlossen. Dabei wurden nun die vorgesehenen Änderungen bei der Grunderwerbsteuer in ein separates Gesetzgebungsverfahren überführt. Insbesondere die (weitere) Förderung der Mobilität in Form von ÖPNV, Radverkehr und Elektroautos ist für die Praxis von großer Bedeutung.

**WALDEMAR STEINERT**  
Steuerberater  
Dipl.-Finanzwirt

**JÖRG VARGA**  
Steuerberater  
Dipl.-Finanzwirt

**JOACHIM MUSTER** \*<sup>1</sup>  
Steuerberater

**BRIGITTE SCHEPERS** \*<sup>2</sup>  
Steuerberaterin

**TANJA VAN EIK** \*<sup>2</sup>  
Dipl.-Kaufrau  
Steuerberaterin

**AXEL LIEBIG** \*<sup>2</sup>  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Steuerrecht

**in Kooperation mit  
CRAMER RECHTSANWALTS-  
GESELLSCHAFT mbH**

Feithstr. 82, 58095 Hagen  
Tel. (0 23 31) 98 86 - 0  
Fax (0 23 31) 8 26 53

e-mail:  
[info@steinert-online.com](mailto:info@steinert-online.com)  
[www.steinert-online.com](http://www.steinert-online.com)

**Steinert Steuerberatungs-  
gesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen  
HRB 3751

**Geschäftsführer:**  
Dipl.-Finanzwirt  
Waldemar Steinert  
Dipl.-Finanzwirt  
Jörg Varga

\*<sup>1</sup> freier Mitarbeiter  
\*<sup>2</sup> Angestellte(-r)

Daneben ist über wichtige Rechtsprechung zu berichten. So hat der Bundesfinanzhof in mehreren Urteilen das aktuelle Reisekostenrecht bestätigt und den Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ konkretisiert. Daneben ist auf die Entscheidung zur Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften hinzuweisen. Insoweit lässt der Bundesfinanzhof bei der Einkommensteuer keine Bagatellgrenze zu, so dass im Streitfall die geringfügige Beteiligung einer an sich vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft an zwei (gewerblichen) Flugzeugleasingfonds dazu führte, dass insgesamt gewerbliche Einkünfte vorliegen. Daraus folgt nach Ansicht des Gerichts aber keine Gewerbesteuerpflicht.

---

#### **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 Gesetzentwurf zur „Rückführung“ des Solidaritätszuschlags
- 6 Weitere Förderung der Elektromobilität – Regierungsentwurf beschlossen
- 7 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für Familienheim
- 8 Kindergeld: Abgrenzung zwischen mehraktiger Erstausbildung und Zweitausbildung

---

#### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 9 Doppelte Haushaltsführung: Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat
- 10 Bundesfinanzhof bestätigt das seit 2014 geltende Reisekostenrecht
- 11 Doppelte Haushaltsführung: Mietzahlungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses für die beibehaltene Zweitwohnung
- 12 Häusliches Arbeitszimmer: Kein anteiliger Abzug für Umbau des privat genutzten Badezimmers
- 13 Hohe Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch

---

#### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 14 Bürokratieabbaugesetz angekündigt
- 15 Vorsteuerabzugsbeschränkung bei Bewirtungsaufwendungen
- 16 Entstehung der Umsatzsteuer bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen
- 17 Veröffentlichung der Taxonomien 6.3

---

#### **Für Personengesellschaften**

---

- 18 Vertraglich übernommene Gewerbesteuer als Veräußerungskosten
- 19 Anteil an der Komplementär-GmbH bei einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG nicht zwingend notwendiges Sonderbetriebsvermögen
- 20 Keine Geringfügigkeitsgrenze bei Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften – aber keine Gewerbesteuerbelastung

---

#### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 21 Verlustrealisierung durch Veräußerung wertloser Wertpapiere oder Darlehen anerkannt
- 22 Rückzahlung von Nennkapital führt nicht zu Einnahmen aus Kapitalvermögen

---

### Für Hauseigentümer

---

- 23 Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nun doch beschlossen
- 24 Keine Steuerbefreiung bei der Erbschaftsteuer für eine im Familienheim befindliche Zweitwohnung
- 25 Überschusserzielungsabsicht bei Gewerbeobjekten ist objektbezogen vorzunehmen

---

### Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

- 26 Gesetzentwurf zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
- 27 Tatsächliche Verständigung über das Vorliegen von vGA
- 28 vGA bei Darlehen an nahestehende Personen
- 29 Berücksichtigung ausgefallener Finanzierungshilfen: frühere BFH-Rechtsprechung soll nun gesetzlich verankert werden
- 30 Abzugsfähigkeit einer EU-Kartellbuße
- 31 Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG bei gewinn- und umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen
- 32 Beteiligung an einer GmbH als notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers

---

### Steuerliche Förderung der Elektromobilität und anderer klimafreundlicher Mobilitätsformen

---

- 33 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
- 34 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 Gesetzentwurf zur „Rückführung“ des Solidaritätszuschlags**

Der Solidaritätszuschlag wird als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer seit 1995 (unbefristet) zur Finanzierung der Kosten der deutschen Einheit erhoben. Seit längerem wird eine Abschaffung des Solidaritätszuschlages gefordert. Dies wird insbesondere damit begründet, dass der Ausnahmecharakter der Ergänzungsabgabe eine dauerhafte, immerwährende Erhebung der Steuer verbiete. Daneben wird auch auf die in den letzten Jahren deutlich gestiegenen Steuereinnahmen insgesamt verwiesen.

Union und SPD haben im Koalitionsvertrag vereinbart, dass 90 % der Zahler des Solidaritätszuschlags den Zuschlag **ab 2021** nicht mehr zahlen müssen. Nun wurde ein Gesetzentwurf vorgelegt, der dies umsetzen soll. In einem „ersten Schritt“ sollen ca. 90 % der Zahler von Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer vollständig entlastet werden. Nach dem vorgelegten Gesetzentwurf werden einzeln veranlagte Stpfl. bis zu einem Bruttolohn von ca. 7 400 € pro Jahr vollständig vom Solidaritätszuschlag freigestellt. Dies soll ab 2021 gelten. Ist das Einkommen höher, so soll in einer Übergangszone der Solidaritätszuschlag gemindert werden, so dass im Ergebnis nach den Berechnungen des Bundesfinanzministeriums insgesamt 96,5 % der Stpfl. bessergestellt werden sollen als bislang. Einkommensteuerpflichtige mit hohem Einkommen und auch Kapitalgesellschaften sollen dagegen nicht entlastet werden.

#### **Hinweis:**

Aktuell wird die Frage, ob der Solidaritätszuschlag mit der Verfassung noch länger zu vereinbaren ist, heftig diskutiert. Insbesondere wird vorgebracht, dass nach dem Auslaufen des Solidarpakts II Ende des Jahres 2019 die Erhebung dieser Ergänzungsabgabe nicht mehr zu rechtfertigen sei. So wird auch eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlages verbunden mit einer Erhöhung des Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer vorgeschlagen. Insoweit bleibt der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens abzuwarten.

## **6 Weitere Förderung der Elektromobilität – Regierungsentwurf beschlossen**

Die Bundesregierung hat am 31.7.2019 den Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften beschlossen. Dabei wurden nun die vorgesehenen Änderungen bei der

Grunderwerbsteuer in ein separates Gesetzgebungsverfahren überführt. Auch dies spricht dafür, dass die Kernpunkte des Gesetzgebungsvorhabens, also die Ausweitung der Förderung der Elektromobilität, vorrangig und kurzfristig beschlossen werden sollen.

Besonders ist darauf hinzuweisen, dass der vorhergehende Referentenentwurf noch eine Ausweitung der Definition der Geldleistung in Abgrenzung zum Sachbezug vorsah. So sollten beispielsweise nachträgliche Kostenerstattungen oder zweckgebundene Geldleistungen zu Zukunftssicherungsleistungen nicht mehr ohne weiteres als Sachbezug eingeordnet werden. Auch Geldkarten sollten im Gegensatz zum klassischen Gutschein vom Sachlohn ausgeschlossen sein. Diese vorgesehenen Änderungen sind nun komplett entfallen.

Im Kern sind folgende Änderungen vorgesehen:

- Verlängerung der **Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge**;
- Verlängerung der Steuerbefreiung des **geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen (Elektro-)Fahrrads**;
- Verlängerung der **Steuerbefreiung für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers**;
- Eingeführt werden soll eine neue **Pauschalbesteuerung ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale, insbesondere bei Jobtickets**, im Rahmen des Werbungskostenabzugs des Arbeitnehmers;
- Einführung einer **Sonderabschreibung in Höhe von 50 % für rein elektrische Lieferfahrzeuge**;
- **Halbierung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Aufwendungen (vor allem Leasingaufwendungen) für Elektro-/Hybridfahrzeuge bzw. Fahrräder.**

**Hinweis:**

Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten. Es kann aber davon ausgegangen werden, dass die Maßnahmen zur weiteren Förderung der Elektromobilität im Herbst dieses Jahres endgültig beschlossen werden, so dass sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer bereits jetzt hierauf einstellen können.

## **7 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für Familienheim**

Kinder können eine von ihren Eltern bewohnte Immobilie (sog. Familienheim) steuerfrei erben,

- 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,
- diese beim Erwerber **unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken** bestimmt ist und
- soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt.

Bislang war ungeklärt und vielfach strittig, was unter „unverzüglich“ im Hinblick auf die Selbstnutzung durch den Erben zu verstehen ist. Hierzu hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.5.2019 (Aktenzeichen II R 37/16) grundsätzliche Feststellungen getroffen, die über den entschiedenen Fall hinaus von Bedeutung sind:

- **Unverzüglich** bedeutet ohne schuldhaftes Zögern, d.h. innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten.



- **Nach Ablauf von sechs Monaten** muss der Erwerber darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung als Familienheim entschlossen hat, aus welchen Gründen ein Einzug nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände in seinem Einflussbereich, wie eine Renovierung der Wohnung, sind ihm nur unter besonderen Voraussetzungen nicht anzulasten.

Im Urteilsfall lag der Sachverhalt wie folgt: Der Stpfl. und sein Bruder beerbten zusammen ihren am 5.1.2014 verstorbenen Vater. Zum Nachlass gehörte ein Zweifamilienhaus mit einer Wohnfläche von 120 qm, das der Vater bis zu seinem Tod allein bewohnt hatte. Die Brüder schlossen am 20.2.2015 einen Vermächtniserfüllungsvertrag, nach dem der Stpfl. das Alleineigentum an dem Haus erhalten sollte. Die Eintragung ins Grundbuch erfolgte am 2.9.2015. Renovierungsangebote holte der Stpfl. ab April 2016 ein. Die Bauarbeiten begannen im Juni 2016.

Das Finanzamt setzte Erbschaftsteuer fest, ohne die Steuerbefreiung für Familienheime zu berücksichtigen. Auch das Finanzgericht sah den Erwerb als steuerpflichtig an. Der Bundesfinanzhof bestätigte die Versagung der Steuerfreiheit. Der Stpfl. habe das Haus auch nach der Eintragung im Grundbuch nicht unverzüglich zu eigenen Wohnzwecken bestimmt. Erst im April 2016, mehr als zwei Jahre nach dem Todesfall und mehr als sechs Monate nach der Eintragung ins Grundbuch, habe der Stpfl. Angebote von Handwerkern eingeholt und damit überhaupt erst mit der Renovierung begonnen. Der Stpfl. habe nicht dargelegt und glaubhaft gemacht, dass er diese Verzögerung nicht zu vertreten habe. Schließlich wies das Gericht darauf hin, dass der Stpfl. noch nicht einmal bis zum Tag der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht – mithin zwei Jahre und acht Monate nach dem Erbfall – in das geerbte Haus eingezogen war.

#### **Handlungsempfehlung:**

Es führt also ein erst späterer Einzug, d.h. nach Ablauf der Sechsmonatsfrist, nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen zum steuerfreien Erwerb als Familienheim. Dies ist im Einzelfall dringend zu beachten, da die Erbschaftsteuerbefreiung materiell sehr bedeutsam sein kann. Sollte eine Selbstnutzung erst nach Ablauf der Sechsmonatsfrist möglich sein, sind die hierfür maßgeblichen Gründe sorgfältig zu dokumentieren.

Hierzu stellt das Gericht fest, dass solche Gründe z.B. vorliegen können, wenn sich der Einzug wegen einer Erbauseinandersetzung zwischen Miterben oder wegen der Klärung von Fragen zum Erbanfall und zu den begünstigten Erwerbern über den Sechsmonatszeitraum hinaus um einige weitere Monate verzögert. Umstände im Einflussbereich des begünstigten Erwerbers, die nach Ablauf des Sechsmonatszeitraums zu einer längeren Verzögerung des Einzugs führen (wie z.B. eine Renovierung der Wohnung), sind nur unter besonderen Voraussetzungen nicht dem Erwerber anzulasten. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn sich die Renovierung deshalb länger hinzieht, weil nach Beginn der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel entdeckt wird, der vor dem Einzug beseitigt werden muss. Je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem tatsächlichen Einzug des Erwerbers in die Wohnung ist, umso höhere Anforderungen sind an die Darlegung des Erwerbers und seine Gründe für die verzögerte Nutzung für eigene Wohnzwecke zu stellen.

## **8 Kindergeld: Abgrenzung zwischen mehraktiger Erstausbildung und Zweitausbildung**

Seit 2012 wird ein Kind, welches das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und für einen Beruf ausgebildet wird, nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur noch dann weiter kindergeldrechtlich berücksichtigt, wenn es keiner schädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist bei mehreren aufeinander folgenden Ausbildungsmaßnahmen zu differenzieren:

- Der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang kann zum einen zum „Verbrauch“ der Erstausbildung führen;

- möglich ist aber auch, dass bei einer mehraktigen Ausbildung ein nachfolgender Abschluss Teil der Erstausbildung ist und sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt.

**Für die Unterscheidung kommt es v.a. darauf an**, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Hierfür ist es erforderlich, dass auf Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar wird, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat.

Insoweit hat der Bundesfinanzhof in der jüngeren Zeit etliche – teils grundlegende – Urteile gefällt.

#### **a) Grundsatzurteil vom 11.12.2018 zur Abgrenzung einer einheitlichen Erstausbildung von berufsbegleitender Weiterbildung**

In dem unter dem Aktenzeichen III R 26/18 entschiedenen Sachverhalt ging es um die Frage der **Abgrenzung einer einheitlichen Erstausbildung von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung)** – bei einer von dem Kind neben der Ausbildung ausgeübten Erwerbstätigkeit. Diese Entscheidung vom 11.12.2018 kann als Grundsatzurteil angesehen werden.

Der Bundesfinanzhof formulierte folgende allgemeingültige Leitlinien:

- An einer einheitlichen Erstausbildung könne es fehlen, wenn das Kind nach Erlangung des ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Berufstätigkeit aufnimmt und die daneben in einem weiteren Ausbildungsabschnitt durchgeführten **Ausbildungsmaßnahmen gegenüber der Berufstätigkeit in den Hintergrund treten**.
- Für die Aufnahme einer Berufstätigkeit als Hauptsache spreche, dass sich das Kind längerfristig an einen Arbeitgeber bindet, indem es etwa ein zeitlich unbefristetes oder auf jedenfalls mehr als 26 Wochen befristetes Beschäftigungsverhältnis mit einer regelmäßigen vollzeitigen oder nahezu vollzeitigen Wochenarbeitszeit eingeht. Insgesamt komme es auch darauf an, in welchem **zeitlichen Verhältnis die Arbeitstätigkeit und die Ausbildungsmaßnahmen** zueinander stehen.
- Weiter ist von Bedeutung, ob das Kind mit der nach Erlangung des ersten Abschlusses aufgenommenen Berufstätigkeit bereits die durch den Abschluss erlangte Qualifikation nutzt, um eine durch diese eröffnete Berufstätigkeit auszuüben.
- Weiteres Kriterium ist, inwieweit die Arbeitstätigkeit im Hinblick auf den Zeitpunkt ihrer Durchführung den im nächsten Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen untergeordnet ist und die Beschäftigung mithin nach ihrem äußeren Erscheinungsbild „neben der Ausbildung“ durchgeführt wird. Arbeite das Kind bspw. annähernd vollzeitig und werden die Ausbildungsmaßnahmen nur am Abend und am Wochenende durchgeführt, deute dies auf berufliche Weiterbildung hin (berufsbegleitender Masterstudiengang als Weiterbildungsmaßnahme).

#### **Hinweis:**

Die im Rahmen der Gesamtwürdigung abzuwägenden Kriterien führen gegenüber der bisherigen Rechtsprechung zu strengeren Maßstäben, da der Bundesfinanzhof hinsichtlich des Abschlusses der Erstausbildung nunmehr den ersten berufsqualifizierenden Abschluss und die diesem entsprechende Tätigkeit in den Vordergrund stellt.

#### **b) Aktuell entschiedene Fälle**

Aktuell wurden auf Basis des zuvor dargestellten Grundsatzurteils – neben anderen – folgende Fälle entschieden:

- **Verwaltungsangestellte – Verwaltungsfachwirtin:** In dem unter dem Aktenzeichen III R 42/18 mit Urteil vom 20.2.2019 entschiedenen Sachverhalt hatte die Tochter der Stpfl. im Juli 2013 eine Ausbildung zur Verwaltungsfachangestellten abgeschlossen und ab Ende November 2013 einen berufsbegleitenden Angestelltenlehrgang II zur Verwaltungsfachwirtin absolviert. Während des Angestelltenlehrgangs stand sie in einem Vollzeitarbeitsverhältnis bei einer Stadtverwaltung. Die Familienkasse lehnte die Zahlung von Kindergeld ab August 2013 ab, weil die Erstausbildung bereits beendet worden und die Tochter während der Zweitausbildung einer schädlichen Erwerbstätigkeit nachgegangen sei. Für diesen Streitfall stellt der Bundesfinanzhof gegen die Ansicht der Familienkasse heraus, dass die Verbindung von zwei Ausbildungsabschnitten zu einer einheitlichen Berufsausbildung nicht schon mit dem Hinweis verneint werden könne, dass die Absichtserklärung zur Fortführung der Erstausbildung nicht spätestens im Folgemonat nach Abschluss des vorangegangenen Ausbildungsabschnitts vorgelegt wird. Vergleichbar ist auch die Entscheidung vom 20.2.2019, Aktenzeichen III 44/18, gelagert.

- **Bankkauffrau – Bankfachwirtin:** In dem unter dem Aktenzeichen III R 17/18 mit Urteil vom 21.3.2019 entschiedenen Sachverhalt hatte die Tochter der Stpfl. im Juni 2015 eine Ausbildung zur Bankkauffrau abgeschlossen und Anfang November 2015 ein Studium zur Bankfachwirtin begonnen. Während des Studiums übte sie eine Vollzeittätigkeit als Bankkauffrau bei einer Bank aus. Die Familienkasse lehnte die Zahlung von Kindergeld ab Juli 2015 ab, weil die Erstausbildung bereits beendet worden sei, da die Tochter sich nicht innerhalb eines Monats nach Abschluss des vorausgegangenen Ausbildungsabschnitts für das Studium beworben oder gegenüber der Familienkasse eine entsprechende Absicht mitgeteilt habe. Der Bundesfinanzhof konnte diesen Fall nicht endgültig entscheiden, sondern hat die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen und diesem aufgegeben zu würdigen, ob das Ausbildungsverhältnis eher dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis dem Ausbildungsverhältnis.

Weiterhin widerspricht der BFH explizit der Ansicht der Familienkasse, wonach die Ausbildung am Bankkolleg der Genossenschaftsakademie schon deshalb kein Teil einer einheitlichen Erstausbildung sein könne, weil es sich dabei – wozu das FG überhaupt noch keine Feststellungen getroffen hatte – nicht um einen öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang handele.

- **Bankkaufmann – Bachelorstudium als Bestandteil einer Erstausbildung:** In dem unter dem Aktenzeichen III R 27/18 mit Datum vom 20.2.2019 entschiedenen Sachverhalt ging es um die Frage, ob ein Bachelorstudium noch als Bestandteil einer Erstausbildung angesehen werden kann. Im Streitfall hatte der Sohn des Stpfl. im Januar 2016 eine Ausbildung zum Bankkaufmann erfolgreich abgeschlossen und im Mai 2016 ein Hochschulstudium zum Bachelor of Arts – Business Administration – Finance & Management begonnen, und zwar unter Reduzierung der Wochenarbeitszeit auf 31,5 Stunden. Die Zulassung zum Studium konnte u.a. durch die Hochschulzugangsberechtigung und eine mindestens zweijährige Berufserfahrung in der Praxis oder in einer Ausbildung erreicht werden. Das Studium dauert in der Regel drei Jahre und beinhaltet 48 Präsenztage. Die Familienkasse lehnte die Zahlung von Kindergeld ab Februar 2016 ab, weil es an einem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen Lehre und Studium fehle. Auch in diesem Fall hat der Bundesfinanzhof den Fall zurück an das Finanzgericht verwiesen und diesem aufgegeben, das Verhältnis der Ausbildung zur Erwerbstätigkeit unter Einbeziehung der Vorbereitungs- und Unterrichtszeiten der Fachschule sowie des Umfangs der Erwerbstätigkeit unter besonderer Berücksichtigung der Reduzierung der Wochenarbeitszeit zu würdigen; diese Reduzierung könnte für eine einheitliche Erstausbildung sprechen.

**Hinweis:**

Letztlich muss die Abgrenzung für den jeweiligen Einzelfall erfolgen. Dennoch ist deutlich zu erkennen, dass die Rechtsprechung nunmehr eine deutlich engere Sichtweise einnimmt, die vielfach die Weitergewährung von Kindergeld verhindert.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 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 Nut-

zungsdauer zu verteilen. Soweit die Anschaffungskosten die **Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter in Höhe von 800 €** nicht überschreiten, können diese im Jahre der Ver-  
ausgabung in vollem Umfang abgesetzt werden.

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

## 10 Bundesfinanzhof bestätigt das seit 2014 geltende Reisekostenrecht

Seit dem Jahr 2014 gilt ein grundlegend geändertes Reisekostenrecht. Kern ist die  
Einschränkung des Werbungskostenabzugs hinsichtlich der Fahrten zwischen  
Wohnung und erster Tätigkeitsstätte durch die Entfernungspauschale. Diese Fahr-  
ten sind abzugrenzen von solchen Fahrten der Arbeitnehmer, die nach Reisekost-  
engrundsätzen steuerlich geltend gemacht werden können. Zentral ist insoweit der  
Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“. Nach dem neuen Recht bestimmt sich die erste  
Tätigkeitsstelle vorrangig anhand der arbeitsvertraglichen oder dienstrechtlichen  
Zuordnung durch den Arbeitgeber.

Zunächst stellt der Bundesfinanzhof nun in mehreren gleichzeitig veröffentlichten  
Urteilen (vom 4.4.2019, Aktenzeichen VI R 27/17; vom 10.4.2019, Aktenzei-  
chen VI R 6/17; vom 11.4.2019, Aktenzeichen VI R 36/16; vom 11.4.2019, Akten-  
zeichen VI R 40/16 und vom 11.4.2019, Aktenzeichen VI R 12/17) fest, dass diese  
Einschränkung des Werbungskostenabzugs durch die **Entfernungspauschale ver-  
fassungsgesetzlich nicht zu beanstanden** ist. Wesentliche Feststellungen zur Aus-  
füllung des gesetzlichen Begriffs der „ersten Tätigkeitsstätte“ sind:

- Für die Frage der Zuordnung ist entscheidend, ob der Arbeitnehmer aus der  
Sicht ex ante nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer  
ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unter-  
nehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden soll. Die  
**arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers** als solche  
muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden.
- Entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage kommt es für die Bestimmung der  
ersten Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit nicht mehr  
an. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der  
ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen  
hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von  
ihm ausgeübten Berufsbild gehören. Nur dann kann die „erste Tätigkeitsstätte“  
als Anknüpfungspunkt für den Ansatz von Wegekosten nach Maßgabe der Ent-  
fernungspauschale und als Abgrenzungsmerkmal gegenüber einer auswärtigen  
beruflichen Tätigkeit dienen.
- Eine Zuordnung ist unbefristet im Sinne der gesetzlichen Regelung, wenn die  
Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte nicht kalendermäßig bestimmt ist  
und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung  
ergibt.

Die einzelnen entschiedenen Fälle stellten sich wie folgt dar:

- Der Streitfall VI R 27/17 betraf einen **Polizisten**, der arbeitstäglich zunächst sei-  
ne Dienststelle aufsuchte und von dort seinen Einsatz- und Streifendienst antrat.  
Die Tätigkeiten in der Dienststelle beschränkten sich im Wesentlichen auf die  
Vor- und Nachbereitung des Einsatz- und Streifendienstes. In seiner Einkom-  
mensteuererklärung für 2015 machte er Fahrtkosten von seiner Wohnung zu der  
Polizeidienststelle sowie Verpflegungsmehraufwendungen entsprechend der bis-  
herigen höchstrichterlichen Rechtsprechung nach Dienstreisegrundsätzen gel-  
tend. Er ging davon aus, dass keine erste Tätigkeitsstätte vorliege, da er  
schwerpunktmäßig außerhalb der Polizeidienststelle im Außendienst tätig sei.

Das Finanzamt berücksichtigte Fahrtkosten lediglich in Höhe der Entfernungspauschale. Mehraufwendungen für Verpflegung setzte es nicht an. Das Finanzgericht bestätigte die Ansicht des Finanzamtes.

Auch der Bundesfinanzhof bestätigt dieses Ergebnis. Nach neuem Recht ist entscheidend, ob der Arbeitnehmer oder Beamte einer ersten Tätigkeitsstätte durch arbeits- oder dienstrechtliche Festlegungen sowie diese konkretisierende Absprachen und Weisungen des Arbeitgebers (Dienstherrn) dauerhaft zugeordnet ist. Ist dies der Fall, kommt es auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage nicht an. Ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer (Beamte) am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat. Dies war nach den Feststellungen des FG bei dem Streifenpolizisten im Hinblick auf Schreibarbeiten und Dienstantrittsbesprechungen der Fall.

- Der Streitfall VI R 40/16 betraf eine **Pilotin**. Auch sie machte die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Flughafen sowie Verpflegungsmehraufwendungen entsprechend der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung nach Dienstreisegrundsätzen erfolglos gegenüber Finanzamt und Finanzgericht geltend. Der Bundesfinanzhof hat auch in diesem Fall das Finanzgerichtsurteil bestätigt. Fliegendes Personal, wie Piloten oder Flugbegleiter, das von seinem Arbeitgeber arbeitsrechtlich einem Flughafen dauerhaft zugeordnet ist und auf dem Flughafengelände zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten erbringt, die arbeitsvertraglich geschuldet sind, hat dort seine erste Tätigkeitsstätte. Da die Pilotin in den auf dem Flughafengelände gelegenen Räumen der Airline in gewissem Umfang auch Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Flugvor- und Flugnachbereitung zu erbringen hatte, verfügte sie dort über eine erste Tätigkeitsstätte. Unerheblich war somit, dass sie überwiegend im internationalen Flugverkehr tätig war. Der Bundesfinanzhof weist zudem darauf hin, dass auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet (z.B. Werksanlage, Betriebsgelände, Bahnhof oder Flughafen) als (großräumige) erste Tätigkeitsstätte in Betracht kommt.
- Ebenso hat der Bundesfinanzhof in der Sache VI R 12/17 den Ansatz der Fahrtkosten nach Dienstreisegrundsätzen bei einer **Luftsicherheitskontrollkraft** verneint, die auf dem gesamten Flughafengelände eingesetzt wurde.
- Mit zwei weiteren Urteilen (VI R 36/16 und VI R 6/17) hat der Bundesfinanzhof bei **befristeten Arbeitsverhältnissen** entschieden, dass eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, wenn der Arbeitnehmer für die Dauer des befristeten Dienst- oder Arbeitsverhältnisses an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung tätig werden soll. Erfolgt während der Befristung eine Zuordnung zu einer anderen Tätigkeitsstätte, stellt letztere keine erste Tätigkeitsstätte mehr dar, weshalb ab diesem Zeitpunkt wieder die Dienstreisegrundsätze Anwendung finden.

#### **Hinweis:**

Insgesamt bestätigt sich, dass das Ziel der Vereinfachung durch klare Definition der ersten Tätigkeitsstätte gelungen ist. Nicht zu verkennen ist, dass dies für manche Berufsgruppen gegenüber dem früheren Recht eine Schlechterstellung gebracht hat. Gerade aus Sicht der Arbeitgeber kann durch arbeits-/dienstvertraglicher Zuweisung einer ersten Tätigkeitsstätte Klarheit bei der Reisekostenabrechnung geschaffen werden.

## **11 Doppelte Haushaltsführung: Mietzahlungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses für die beibehaltene Zweitwohnung**

Eine doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Orts seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Haushalt unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Besteht eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung, können insbesondere tatsächlich entstandene Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (begrenzt auf

1 000 € monatlich) als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Das Finanzgericht Münster hatte nun darüber zu entscheiden, ob und unter welchen Bedingungen solche **Mietzahlungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses für die beibehaltene Zweitwohnung** am ehemaligen Beschäftigungsort steuerlich geltend gemacht werden können. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. seinen Lebensmittelpunkt ganzjährig in A-Stadt (NRW) und ging einer Beschäftigung in Berlin nach, wo er zu diesem Zweck eine Wohnung angemietet hatte. Es lag eine doppelte Haushaltsführung vor. Das Arbeitsverhältnis wurde durch den Arbeitgeber zum 31.8.2015 gekündigt. Bis Dezember 2015 bewarb sich der Stpfl. bei insgesamt 72 Arbeitgebern im gesamten Bundesgebiet und in der Schweiz. Drei dieser Arbeitgeber hatten ihren Sitz in Berlin und Umgebung. Nachdem der Stpfl. im Dezember 2015 eine Zusage für eine Stelle in C-Stadt (Hessen) zum 1.1.2016 erhalten hatte, kündigte er die Mietwohnung in Berlin fristgemäß zum 29.2.2016. In seiner Einkommensteuererklärung für 2015 machte der Stpfl. Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung in Berlin einschließlich der Mietzahlungen bis Dezember geltend. Demgegenüber berücksichtigte das Finanzamt die Mietkosten lediglich bis einschließlich November, da zum Ende dieses Monats die dreimonatige Kündigungsfrist für den Mietvertrag nach Kündigung des Arbeitsverhältnisses abgelaufen sei.

Das Finanzgericht Münster gewährte nun mit Urteil vom 12.6.2019 (Aktenzeichen 7 K 57/18 E) den Werbungskostenabzug für die Mietzahlungen der Wohnung am (ehemaligen) Ort der ersten Tätigkeitsstätte auch für Dezember 2015. Nicht streitig war, dass der Stpfl. die Aufwendungen für die Wohnung in Berlin bis zum 30.11.2015 geltend machen konnte, weil er für die Kündigung der Mietwohnung eine dreimonatige Kündigungsfrist einzuhalten hatte. Dem Stpfl. steht darüber hinaus aber auch ein Werbungskostenabzug für die Miete über den 30.11.2015 hinaus, jedenfalls für den Monat Dezember 2015, zu. Diesbezüglich stehen die Aufwendungen zwar nicht mehr im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung, weil das Arbeitsverhältnis beendet war und das Mietverhältnis zum 30.11.2015 hätte gekündigt werden können. Bei den Aufwendungen handelt es sich nach der Entscheidung des Finanzgerichts jedoch um **vorweggenommene Werbungskosten in Bezug auf ein vom Stpfl. in Berlin angestrebtes neues Arbeitsverhältnis**.

Der Stpfl. hatte sich noch Anfang November 2015 auf zwei Arbeitsstellen in Berlin bzw. Umgebung beworben. Zu diesem Zeitpunkt hatte er noch keine Zusage für eine neue Arbeitsstelle an einem anderen Ort erhalten. Im November 2015 bestand daher eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür, dass er eine neue Stelle in Berlin erhalten würde. In diesem Fall hätte er seine doppelte Haushaltsführung in Berlin fortgesetzt und hierfür seine bisherige Wohnung beibehalten können. Selbst wenn der Stpfl. auf die Bewerbungen noch im November 2015 eine Absage erhalten hätte, hätte er die Wohnung jedenfalls nicht vor Jahresende innerhalb der gesetzlichen Kündigungsfrist aufgeben können.

#### **Hinweis:**

Das Gericht hat offengelassen, ob auch die Mietzahlungen für die Monate Januar und Februar 2016 abzugsfähig sind, da die Klage ausschließlich das Jahr 2015 betraf. Das Urteil ist noch nicht rechtskräftig, so dass abzuwarten bleibt, ob die Finanzverwaltung Revision beim Bundesfinanzhof einlegen wird.

## **12 Häusliches Arbeitszimmer: Kein anteiliger Abzug für Umbau des privat genutzten Badezimmers**

Unter bestimmten – mittlerweile deutlich eingeschränkten – Möglichkeiten können Kosten für ein betrieblich oder beruflich genutztes häusliches Arbeitszimmer geltend gemacht werden. Von dem Grundsatz, dass Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers nicht abzugsfähig sind, gibt es folgende Ausnahmen:

– Wenn dem Stpfl. für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Ar-

beitsplatz zur Verfügung steht, können die Aufwendungen bis höchstens 1 250 € im Jahr berücksichtigt werden.

- Wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. bildet, können die Aufwendungen sogar in voller Höhe berücksichtigt werden.
- Anders als bis 2006 ist ein (begrenzter) Abzug dagegen auch dann nicht mehr möglich, wenn die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Stpfl. ausmacht.

Wird ein häusliches Arbeitszimmer steuerlich anerkannt, so können (ggf. unter Beachtung der Abzugsbeschränkung) umfangreich Kosten geltend gemacht werden. Je nachdem, ob sich das häusliche Arbeitszimmer in einem Einfamilienhaus bzw. einer Eigentumswohnung oder in einer angemieteten Wohnung befindet, kommen **dem Grunde nach folgende Kosten in Betracht**: Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind, Gebäude-AfA, Mietaufwendungen, Grundsteuer, Reparaturaufwendungen, Gebäudeversicherung, Schornsteinfegergebühren, Müllabfuhrgebühren, Wassergeld, Stromkosten, Heizungskosten, Reinigungskosten und Aufwendungen für die Renovierung des Zimmers. Einrichtungsgegenstände des Arbeitszimmers, die als Arbeitsmittel anzusehen sind, wie beispielsweise Regale, Schreibtisch oder Bürostuhl, können zudem unbegrenzt berücksichtigt werden. Sie fallen nicht unter die Abzugsbeschränkungen für ein häusliches Arbeitszimmer.

Soweit die Kosten nicht – wie z.B. die Aufwendungen für die Ausstattung oder die Renovierung des Zimmers – allein für das häusliche Arbeitszimmer, sondern für das ganze Gebäude oder die ganze Eigentumswohnung anfallen, ist allein der **auf das häusliche Arbeitszimmer entfallende Anteil der Gesamtaufwendungen abziehbar**. Dieser Anteil ist grundsätzlich nach dem Verhältnis der Fläche des häuslichen Arbeitszimmers zur Wohnfläche des Einfamilienhauses bzw. der Wohnung zu ermitteln.

Strittig war nun folgender Fall: Im Jahr 2011 hatten die zusammen veranlagten Stpfl. das Badezimmer und den vorgelagerten Flur in ihrem Eigenheim umfassend umgebaut. In dem Eigenheim nutzte der Stpfl. ein häusliches Arbeitszimmer, das 8,43 % der Gesamtfläche ausmachte. Der Stpfl. machte für das Streitjahr 8,43 % der entstandenen Umbaukosten im Zusammenhang mit seinem häuslichen Arbeitszimmer geltend. Das Finanzamt ließ dies aber nicht zu. Der Bundesfinanzhof hat diese Auffassung nun mit Urteil vom 14.5.2019 (Aktenzeichen VIII R 16/15) bestätigt. Nicht zu den abzugsfähigen Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers gehören die Aufwendungen des Stpfl. für in die private Sphäre eingebundene Räume, die bereits nach ihrem äußeren Erscheinungsbild nicht dem Typus des Arbeitszimmers zuzurechnen sind, sondern ihrer Art oder ihrer Einrichtung nach erkennbar auch privaten Wohnzwecken dienen. Aufwendungen für Küche, Bad und Flur, die in die häusliche Sphäre eingebunden sind und zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt werden, können daher auch dann nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein berücksichtigungsfähiges häusliches Arbeitszimmer existiert. Insbesondere sind sie nicht als allgemeine Gebäudekosten über den Flächenanteil des Arbeitszimmers zu berücksichtigen, da eine direkte Zuordnung zu ausschließlich oder mehr als in nur untergeordnetem Umfang privaten Wohnzwecken dienenden Räumen erfolgen kann.

#### **Handlungsempfehlung:**

Im konkreten Fall sind die Kosten für eine Renovierung der Immobilie also sorgfältig zu trennen. Demgemäß sollten Handwerkerrechnungen differenziert erstellt werden.

### **13 Hohe Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch**

In nicht wenigen Fällen führt die Anwendung der 1 %-Regelung zur Bemessung des



geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung eines Firmenwagens zu hohen steuerlichen Belastungen. Dies gilt vor allem bei hochpreisigen oder gebraucht erworbenen Fahrzeugen, aber auch bei geringer privater Nutzung. In diesen Fällen kann die Steuerbelastung nur dadurch gesenkt werden, dass der private Nutzungsanteil mittels Fahrtenbuch nachgewiesen wird. Allerdings werden an ein solches Fahrtenbuch sehr hohe Anforderungen gestellt. Insbesondere muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Die unter Angabe des Datums zu erfassenden Fahrten einschließlich des Ausgangspunkts, des Reiseziels und bei Umwegen auch unter Angabe der Reiseroute, des Reisezwecks, der aufgesuchten Geschäftspartner bzw. des konkreten Gegenstands der dienstlichen Verrichtung und des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands müssen vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben werden.

Da die Fahrtdaten heutzutage unkompliziert mittels GPS automatisiert erfasst werden können, greifen Stpfl. vielfach auf ein elektronisches Fahrtenbuch zurück. Mittels dieser Lösungen werden dann die einzelnen Fahrten automatisch erfasst und es müssen nur die notwendigen Zusatzangaben, wie Reisezweck/aufgesuchter Geschäftspartner manuell nachgetragen werden. Allerdings werden auch an ein solches **elektronisches Fahrtenbuch formale Anforderungen** gestellt, die zu beachten sind. Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen, zumindest aber dokumentiert werden. Ein elektronisch geführtes Fahrtenbuch ist nicht ordnungsgemäß, wenn an den automatisch aufgezeichneten Fahrdaten nachträglich Änderungen in Bezug auf Art, Ziel und Zweck der Fahrt vorgenommen werden können und diese Änderungen nicht dokumentiert werden. Unerheblich ist hierbei, ob der Arbeitnehmer tatsächlich Veränderungen am eingegebenen Datenbestand vorgenommen hat.

Hinsichtlich der **zeitnahen Führung eines solchen elektronischen Fahrtenbuchs** gilt nach den Vorgaben der Finanzverwaltung: Bei einem elektronischen Fahrtenbuch, in dem alle Fahrten automatisch bei Beendigung jeder Fahrt mit Datum, Kilometerstand und Fahrtziel erfasst werden, muss der Fahrer den dienstlichen Fahrtanlass (Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner) innerhalb eines Zeitraums von bis zu sieben Kalendertagen nach Abschluss der jeweiligen Fahrt in einem Webportal eintragen und die übrigen Fahrten dem privaten Bereich zuordnen.

Dass die Anerkennungshürden für ein elektronisches Fahrtenbuch hoch sind und es immer wieder zu Streit mit der Finanzverwaltung kommt, zeigt das aktuelle Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23.1.2019 (Aktenzeichen 3 K 107/18). Das Finanzgericht legt dar, dass ein formell ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht allein deshalb vorliegt, weil die einzelnen Fahrten mit einem GPS-Empfänger zeitnah aufgezeichnet werden. Vielmehr müssen sämtliche Angaben zeitnah und unveränderlich in das Fahrtenbuch eingetragen werden. Im Streitfall enthielten die vorgelegten Fahrtenbücher aber u.a. keine Angaben dazu, wann die Angaben zu den Fahrtzwecken ergänzt worden waren. Daneben sprachen zahlreiche Indizien dafür, dass der Stpfl. die Fahrtenbücher erst nach Ablauf der Streitjahre um die nicht automatisch aufgezeichneten Angaben vervollständigt hatte. Auch hatte der Stpfl. die tatsächlichen Kilometerstände der Pkw im Streitzeitraum niemals abgelesen und in sein elektronisches Fahrtenbuch übertragen. Dies begründete nach Auffassung des Gerichts ebenfalls einen erheblichen Mangel der Fahrtenbücher, da unter solchen Umständen eine Überprüfung der Fahrtenbücher auf ihre inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit mit vertretbarem Aufwand nicht mehr möglich sei.

#### **Handlungsempfehlung:**

Werden die an ein Fahrtenbuch gestellten hohen Anforderungen nicht strikt eingehalten, so droht die Nichtanerkennung und die 1 %-Regelung kommt zur Anwendung. Die besprochene Entscheidung des Finanzgerichts stellt klar, dass ein elektronisches Fahrtenbuch auch bei einer Telematiklösung um die nicht von einem GPS-Empfänger automatisch aufgezeichneten Angaben zeitnah und unveränderlich zu vervollständigen sind.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 14 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 oder 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.

## 15 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 nachgeholt 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.

## 16 Entstehung der Umsatzsteuer bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen

Vergütungen für Vermittlungsleistungen werden oftmals ratenweise über einen längeren Zeitraum ausgezahlt und die Teilauszahlungen werden an das Erreichen be-

stimmter Ereignisse geknüpft. Der Bundesfinanzhof stellt nun mit Urteil vom 26.6.2019 (Aktenzeichen V R 8/19 bzw. V R 51/16) in Umsetzung des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 29.11.2018 (Aktenzeichen C 548/17) fest, dass in diesen Fällen der ratenweisen Vergütung von Vermittlungsleistungen auch die Umsatzsteuer erst mit der Zahlung der einzelnen Raten entsteht. Der Unternehmer muss hinsichtlich der Umsatzsteuer also nicht in Vorleistung treten.

Im Urteilsfall ging es um einen Spielervermittler, der für die erfolgreiche Vermittlung eines Profifußballers Provisionszahlungen von dem aufnehmenden Fußballverein erhielt. Die Provisionszahlungen waren in Raten verteilt auf die Laufzeit des Arbeitsvertrages zu leisten, wobei die Fälligkeit und das Bestehen der einzelnen Ratenansprüche unter der Bedingung des Bestehens des Arbeitsvertrages zwischen Verein und Spieler standen. Das Finanzamt war der Ansicht, dass die Vermittlungsleistung mit Abschluss des Arbeitsvertrags des Spielers in vollem Umfang erbracht sei und dann auch die gesamte Umsatzsteuer auf die Vermittlungsprovision geschuldet werde. Der Europäische Gerichtshof und dem folgend der Bundesfinanzhof entschieden hingegen, dass die Umsatzsteuer erst mit der Zahlung der einzelnen Raten (anteilig) fällig werde. Unternehmer können sich bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen auf eine unmittelbare Anwendung von Art. 64 Abs. 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) berufen.

**Hinweis:**

Dies gilt auch bei anderen Leistungen, deren Zahlung langfristig gestundet ist.

## 17 Veröffentlichung der Taxonomien 6.3

Mit der betrieblichen Steuererklärung ist im Falle der Gewinnermittlung mittels Bilanzierung auch die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Insoweit besteht die Besonderheit darin, dass Inhalt und Struktur der zu übermittelnden Daten von der Finanzverwaltung exakt vorgegeben werden. Das vorgegebene Datenschema wird als Taxonomie bezeichnet. Von Seiten der Finanzverwaltung erfolgen insoweit detaillierte Vorgaben, um die übermittelten Datensätze elektronisch auszuwerten, also bspw. Zeitreihenvergleiche oder Vergleiche mit Branchenkennziffern vornehmen zu können und damit Auffälligkeiten und Steuerrisiken elektronisch auszufiltern.

Diese Steuertaxonomie wird jährlich aktualisiert und an gesetzliche Änderungen bzw. die Bedürfnisse der Finanzverwaltung angepasst. Nun wurde mit Schreiben vom 2.7.2019 die Veröffentlichung der Taxonomie 6.3 bekannt gegeben. Diese ist verpflichtend ab dem Wirtschaftsjahr 2020 anzuwenden. Dies bedeutet, dass wenn die Befüllung der einzelnen Taxonomiepositionen unmittelbar aus den Daten der Buchhaltung heraus erfolgen soll, die **Buchhaltung ab dem 1.1.2020** an die neue Taxonomie angepasst werden muss.

Auf folgende Neuerungen weist die Finanzverwaltung hin:

- **Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften:** Ein von der Mitunternehmerschaft erzielter Steuerbilanzgewinn erhöht in einem ersten Schritt stets das steuerliche Eigenkapital und damit die Kapitalanteile der Mitunternehmer entsprechend dem ihnen zuzurechnenden Anteil am Steuerbilanzgewinn. Ist der Gewinnanteil des Mitunternehmers vollständig oder teilweise auf einem als Fremdkapital einzustufenden Gesellschafterkonto zu erfassen, weil dieser entnehmbar ist oder vom Gesellschafter ausdrücklich als Fremdkapital stehen gelassen wird, ist insoweit in einem zweiten Schritt eine Entnahme zu berücksichtigen, die dann zu einer Minderung seines Kapitalanteils führt. Ab der Version 6.3 greift bei der elektronischen Prüfung des eingereichten Datensatzes eine ERiC-Regel, durch die Bilanzen einer Mitunternehmerschaft als fehlerhaft zurückgewiesen werden, sofern Gewinnanteile eines Mitunternehmers unmittelbar auf einem steuerlich als Fremdkapital zu beurteilenden Gesellschafterkonto erfasst werden. Da entnah-

mefähige Gewinnanteile, soweit und solange sie nicht entnommen werden, i.d.R. eine dem Sonderbetriebsvermögen I zuzuordnende Forderung des jeweiligen Mitunternehmers darstellen, ist im Sonderbereich des jeweiligen Mitunternehmers in diesem Fall korrespondierend eine Einlage zu erfassen. Mithin ist die Gewinnverwendung entsprechend diesen Vorgaben zu buchen.

- **Umsetzung des InvStG 2018:** Es wurden zahlreiche neue Taxonomie-Positionen zur Darstellung von Sachverhalten auf Ebene des Anlegers, der dem Betriebsvermögen zugeordnete Investment- oder Spezial-Investmentanteile hält, aufgenommen. Beispielsweise wurden im Berichtsteil „Bilanz“ zur innerbilanziellen Abbildung von gesetzlich geregelten Veräußerungsfiktionen neue Taxonomie-Positionen geschaffen. Für durch die fingierte Veräußerung der Investment- oder Spezial-Investmentanteile aufgedeckte stille Reserven wurden die Taxonomie-Positionen „Rücklagen nach dem InvStG“ geschaffen. Unter anderem zur innerbilanziellen Erfassung von Vorabpauschalen und ausschüttungsgleichen Erträgen sind als steuerliche Bilanzierungshilfe Ausgleichsposten vorgesehen. Im Berichtsteil „Gewinn- und Verlustrechnung“ wurden zahlreiche Taxonomie-Positionen für Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit Investment- und Spezial-Investmentanteilen ergänzt. Außerdem wurden im Berichtsteil „steuerliche Gewinnermittlung“ Taxonomie-Positionen für außerbilanzielle Korrekturen ergänzt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Werden Anteile an Investment- und Spezial-Investmentanteilen gehalten, so müssen ab dem Wirtschaftsjahr 2020 entsprechende (fiktive) Erträge richtig in der Buchhaltung abgebildet werden, damit die entsprechenden Daten für die E-Bilanz bereitstehen.

---

## **Für Personengesellschaften**

---

### **18 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.

**19 Anteil an der Komplementär-GmbH bei einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG nicht zwingend notwendiges Sonderbetriebsvermögen**

Auch eine einzelne Person kann ihr wirtschaftliches Engagement in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG betreiben. In diesem Fall ist diese alleiniger Kommanditist und alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Die Komplementär-GmbH ist dann zwingend notwendig, um die Personengesellschaft als Rechtsform wählen zu können, da eine Personengesellschaft mehrere Gesellschafter voraussetzt. Aus diesem Grund werden dann die Anteile an der Komplementär-GmbH steuerlich dem Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten bei der Personengesellschaft und nicht etwa dem steuerlichen Privatvermögen des Gesellschafters zugeordnet.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat nun aber mit Urteil vom 2.5.2019 (Aktenzeichen 11 K 1232/15 F) entschieden, dass eine solche Komplementär-GmbH-Beteiligung dann **kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen darstellt, wenn die GmbH über einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht untergeordneter Bedeutung verfügt**. Die Finanzverwaltung sieht diesen Ausnahmefall bislang nicht.

Die Zuordnung der Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft kann in verschiedenen Fällen von erheblicher steuerlicher Bedeutung sein. Im Urteilsfall war zu entscheiden, ob der Kommanditist einen Entnahmegewinn zu versteuern hatte, als er Anteile an der Komplementär-GmbH an seine Kinder verschenkte. Das hätte vorausgesetzt, dass die GmbH-Beteiligung zum steuerlichen Betriebsvermögen bei der Personengesellschaft gehört hat. Das Finanzgericht hat hier das Vorliegen von notwendigem (Sonder-)Betriebsvermögen verneint, so dass es nicht zu einer Entnahmebesteuerung kam.

**Handlungsempfehlung:**

Insoweit kann diese Entscheidung im Einzelfall wichtig sein. Zu beachten ist allerdings, dass gegen das Urteil des Finanzgerichts nun unter dem Aktenzeichen IV R 15/19 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist. Des Weiteren ist zu beachten, dass – unter bestimmten Bedingungen – auch dann, wenn kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen vorliegen sollte, die Beteiligung durch eine Bilanzierungsentscheidung dem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet werden kann. Dies zeigt, dass solche Konstellationen unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig geprüft und entsprechend bilanziert werden müssen.

**20 Keine Geringfügigkeitsgrenze bei Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften – aber keine Gewerbesteuerbelastung**

Personengesellschaften erzielen im Grundsatz dann gewerbliche Einkünfte, wenn eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Jedoch können auch bei dem Grunde nach vermögensverwaltenden Personengesellschaften kraft gesetzlicher Vorgabe gewerbliche Einkünfte vorliegen. Zum einen können bei einer GmbH & Co. KG auf Grund gewerblicher Prägung gewerbliche Einkünfte vorliegen, zum anderen können die Einkünfte auf Grund der sog. **Abfärbewirkung** in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden. Die Abfärbewirkung kennt zwei Unterfälle:

1. Zunächst gelten stets alle Einkünfte der Personengesellschaft als gewerbliche Einkünfte, wenn die an sich vermögensverwaltend tätige Gesellschaft **auch eine gewerbliche Tätigkeit** ausübt, welche nicht nur ganz geringfügig ist. So kann bspw. eine grundstücksverwaltende (also vermögensverwaltend tätige) Perso-

nengesellschaft insgesamt zu einer gewerblichen Gesellschaft werden, wenn diese auch gewerbliche Serviceleistungen anbietet. Folge ist dann zum einen eine Gewerbesteuerpflicht und zum anderen, dass insgesamt steuerliches Betriebsvermögen vorliegt und damit stille Reserven in der Vermögenssubstanz vollständig erfasst werden.

2. Daneben liegen bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft auch dann insgesamt gewerbliche Einkünfte vor, wenn sich diese **an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt**.

Zu dem zweitgenannten Fall, also der Abfärbung durch Beteiligungseinkünfte, hat nun der Bundesfinanzhof am 6.6.2019 (Aktenzeichen IV R 30/16) ein wegweisendes Urteil getroffen. Im Streitfall erzielte eine KG hauptsächlich Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung und aus Kapitalvermögen. Daneben wurden ihr in geringem Umfang (negative) gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen an anderen gewerblich tätigen Personengesellschaften (zwei Flugzeugleasingfonds) zugerechnet. Die Beteiligungsquoten betragen 7 % an der T-KG und 2,5225 % an der L-KG. Auf die Stpfl. entfielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. –1 804,15 € (T-KG) bzw. – 497,95 € (L-KG). Das Finanzamt sah nun bei der KG auf Grund der gewerblichen Beteiligungseinkünfte insgesamt gewerbliche Einkünfte. Der Stpfl. wandte dagegen ein, dass vorliegend eine Bagatellgrenze greifen müsse, da die Beteiligungseinkünfte nur äußerst geringfügig seien.

Hierzu stellt der Bundesfinanzhof nun fest, dass

- diese Abfärberegulation auf Grund der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch **ohne Berücksichtigung einer Geringsfügigkeitsgrenze**, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben, verfassungsgemäß sei, aber
- das Gewerbesteuergesetz verfassungskonform dahin auszulegen sei, dass ein lediglich auf Grund der Abfärbewirkung durch Beteiligungseinkünfte als gewerblich eingestuftes Unternehmen **nicht der Gewerbesteuer unterliegt**, da insoweit eine Schutzwirkung bei der Gewerbesteuer nicht angezeigt sei, weil die Beteiligungseinkünfte ja bei der Beteiligungsgesellschaft selber schon der Gewerbesteuer unterliegen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Beteiligt sich eine vermögensverwaltende Gesellschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, so führt dies also nicht dazu, dass auch die Einkünfte aus der vermögensverwaltenden Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegen. Andererseits liegen dann aber im einkommensteuerlichen Sinne gewerbliche Einkünfte vor, was zur Folge hat, dass Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz steuerlich erfasst werden. Diese Auswirkungen können gravierend sein, so dass in solchen Fällen stets steuerlicher Rat einzuholen ist.

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

### **21 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 Finanz-

verwaltung 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.

## **22 Rückzahlung von Nennkapital führt nicht zu Einnahmen aus Kapitalvermögen**

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 24.8.2019 (Aktenzeichen 14 K 564/16 E) klargestellt, dass die **Rückgewähr von Nennkapital** durch eine Kapitalgesellschaft als erfolgsneutrale Vermögensumschichtung nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen aus zum Privatvermögen gehörenden Kapitalbeteili-



gungen gehört.

Im Urteilsfall hielt der Stpfl. Aktien an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in der Schweiz. In der Generalversammlung beschloss die AG eine Herabsetzung des Nennkapitals. So kam es zu einer Nennkapitalrückzahlung an den Stpfl. in Höhe von umgerechnet 53 597,47 €. Die depotführende Bank behielt auf diese Zahlung deutsche Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag ein. Der Stpfl. beantragte in der Steuererklärung, dass die Einnahmen aus der Nennkapitalrückzahlung nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst werden und eine Anrechnung der vollen Abzugssteuern.

Das Finanzgericht bestätigte die Ansicht des Stpfl. Die Rückzahlung von Nennkapital sei eine **erfolgsneutrale Vermögensumschichtung** und führe daher nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Auch nach der seit 2008 geltenden umfänglichen Erfassung von Wertzuwachsen aus der Vermögenssubstanz – etwa in Form von Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien – wird die Rückzahlung von Nennkapital nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst. Auch setze die Steuerfreiheit des Bezugs nicht die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos auf Ebene der auszahlenden Gesellschaft voraus, da das steuerliche Einlagekonto nur nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen erfasst. Damit widersprach das Gericht ausdrücklich der anderslautenden Verwaltungsäußerung.

**Handlungsempfehlung:**

Auch dieser Fall verdeutlicht, dass der Steuereinbehalt durch Banken in jedem Fall kritisch zu prüfen ist.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 23 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.

## **24 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.

## **25 Überschusserzielungsabsicht bei Gewerbeobjekten ist objektbezogen vorzunehmen**

Bei der Vermietung von Wohnungen zur privaten Nutzung wird eine Überschusserzielungsabsicht grundsätzlich unterstellt, so dass auch bei einem Werbungskostenüberschuss bspw. durch Abschreibungen oder Renovierungskosten grds. keine besonderen Nachweise für die steuerliche Anerkennung erforderlich sind. Anders ist

dies bei Gewerbeobjekten. Vielmehr ist bei Gewerbeimmobilien die Überschusserzielungsabsicht stets ohne typisierende Vermutung im Einzelfall festzustellen. Dabei sind Gewerbeimmobilien in Abgrenzung zu einer Wohnung alle Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen.

Der Bundesfinanzhof stellt zur Prüfung der **Überschusserzielungsabsicht bei der Verpachtung eines Gewerbeobjektes** nun mit Urteil vom 19.2.2019 (Aktenzeichen IX R 16/18) fest:

- Sowohl der objektive als auch der subjektive Tatbestand der Überschusserzielungsabsicht sind **objektbezogen zu prüfen**.
- Ob die Vermietungstätigkeit einen Totalüberschuss erwarten lässt, hängt von einer unter Heranziehung aller objektiv erkennbaren Umstände zu treffenden Prognose über die voraussichtliche Dauer der Vermögensnutzung, die in dieser Zeitspanne voraussichtlich erzielbaren steuerpflichtigen Erträge und anfallenden Werbungskosten, ab.
- Der **Prognosezeitraum beginnt grundsätzlich** mit dem Erwerb oder der Herstellung des für die Prognoseentscheidung maßgeblichen Objekts. Entschließt sich der Stpfl., nach einer vorangegangenen Vermietungstätigkeit eine andere Form der Vermietung aufzunehmen, ist der subjektive Tatbestand der Überschusserzielungsabsicht in diesem Zeitpunkt neu zu bewerten.

Im Urteilsfall wurde im Jahr 1993 ein Hotel- und Gaststättenkomplex erworben. Zum Hotel- und Gaststättenkomplex gehören Nebengebäude und ein Wohnhaus sowie Wald-, Wiesen- und Landwirtschaftsflächen. Zunächst wurde der Hotel- und Gaststättenkomplex ohne Nebengebäude und Wohnhaus verpachtet. Dieses Pachtverhältnis wurde 1999 gekündigt. Nach umfangreichen Renovierungen wurde ab dem Jahr 2001 der gesamte Hotel- und Gaststättenkomplex verpachtet. Aus der Verpachtung wurden dauerhaft Verluste erzielt. Im Rahmen der Veranlagung 2011 führte das Finanzamt auf der Grundlage der aus den bisherigen Veranlagungen ermittelten Geschäftszahlen eine provisorische Überschussprognose durch und ermittelte für den Zeitraum 1995 bis einschließlich 2024 einen Totalverlust; die Jahre 1993 und 1994 blieben insoweit unberücksichtigt, da hierüber keine Unterlagen und Geschäftszahlen mehr vorlagen. Vor diesem Hintergrund erkannte das Finanzamt die Werbungskostenüberschüsse für die Streitjahre wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht nicht mehr an. Das Finanzgericht bestätigte dies. Der Bundesfinanzhof hob nun aber das angefochtene Urteil auf und verwies die Sache zurück an das Finanzgericht. Die bisherige Prüfung der Überschusserzielungsabsicht genüge nicht den anzuwendenden Kriterien.

Zunächst stellt der Bundesfinanzhof heraus, dass die Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit und damit auch die Überschusserzielungsabsicht objekt- und nicht grundstücksbezogen ist, d.h. sie ist auf ein bestimmtes Immobilienobjekt ausgerichtet:

- Vermietet der Stpfl. mehrere Objekte auf der Grundlage verschiedener Rechtsverhältnisse oder nach Maßgabe unterschiedlicher miet- oder pachtrechtlicher Vertragsbedingungen, so ist jede Tätigkeit grundsätzlich für sich zu beurteilen. Dies gilt auch dann, wenn sich die Objekte auf einem Grundstück im zivilrechtlichen Sinne befinden.
- Vermietet der Stpfl. demgegenüber mehrere Objekte bzw. das gesamte – etwa aus unterschiedlich genutzten Teilstücken bestehende – Grundstück auf der Grundlage lediglich eines Rechtsverhältnisses und mithin unter den identischen rechtlichen Vertragsbedingungen, ist die Vermietungstätigkeit einheitlich zu beurteilen.

Der Prognosezeitraum beginnt grundsätzlich mit dem Erwerb oder der Herstellung des für die Prognoseentscheidung maßgeblichen Objekts. Entschließt sich der Stpfl., nach einer vorangegangenen Vermietungstätigkeit eine andere Form der

Vermietung – etwa durch die gleichzeitige Vermietung mehrerer Objekte, die vorher einzeln oder gar nicht vermietet waren, im Rahmen eines einheitlichen Mietvertrages – aufzunehmen, ist die Überschusserzielungsabsicht in diesem Zeitpunkt neu zu bewerten. Vorliegend war also ab der Verpachtung des gesamten Hotel- und Gaststättenkomplexes ab 2001 die Überschusserzielungsabsicht neu zu beurteilen. Bis dahin angefallene Verluste waren mithin bei dieser Prognose nicht zu berücksichtigen.

**Handlungsempfehlung:**

Bei Gewerbeobjekten ist die Vermietung wegen der oftmals besonderen Gestaltung oder des Mietumfeldes schwierig, so dass zeitweise auch Verluste erwirtschaftet werden. In diesen Fällen ist sorgfältig zu dokumentieren, dass eine Überschusserzielungsabsicht vorliegt. Hierzu gehört eine langfristige Prognose der Einnahmen und Werbungskosten, aber auch eine Dokumentation von Maßnahmen zur Verbesserung der Einnahmen-/Werbungskostenrelation.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 26 **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 Termin-geschäfte 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.

## **27 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.

## **28 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. scheidet 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.

**29 Berücksichtigung ausgefallener Finanzierungshilfen: frühere BFH-Rechtsprechung soll nun gesetzlich verankert werden**

Nach dem Referentenentwurf des „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ ist dem nachfolgend mit Datum vom 31.7.2019 der Regierungsentwurf veröffentlicht worden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer ist an dieser Stelle auf die über den vorangehenden Referentenentwurf hinausgehende Ergänzung des § 17 EStG um einen neuen Absatz 2a hinzuweisen, mit der – in Reaktion auf die Rechtsprechung des IX. Senats des BFH (vgl. BFH vom 11.7.2017, IX R 36/15, BStBl II 2019, 208 und BFH vom 20.7.2018, IX R 5/15, BStBl II 2019, 194) – eine Legaldefinition der Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG eingeführt werden soll.

Im Ergebnis soll damit die bisherige Rechtslage ungeachtet der durch das MoMiG geänderten zivilrechtlichen Rahmenbedingungen für steuerliche Zwecke wiederhergestellt werden, wonach zu den **nachträglichen Anschaffungskosten von Anteilen i.S.d. § 17 EStG** auch gehören:

- einerseits Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war,
- und andererseits Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.
- Darüber hinaus ist in Bestätigung der bisherigen Rechtslage geregelt, dass auch offene und verdeckte Einlagen (z.B. Nachschüsse) zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören.

Mit dieser Neuregelung soll sichergestellt werden, dass solche Darlehensverluste – abweichend von der BFH-Rechtsprechung – auch dann gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, wenn das Darlehen nach den Grundsätzen des MoMiG zu behandeln ist.

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten ist die **gesellschaftsrechtliche Veranlassung**. Hierzu definiert Satz 4 der Neuregelung, dass eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel im Sinne von Satz 3 Nr. 2 oder 3 (Nr. 1 betrifft offene und verdeckte Einlagen) bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte, d.h. wenn die Hingabe oder das Stehenlassen von Darlehen an die Kapitalgesellschaft nicht zu fremdüblichen Konditionen gewährt wurde. Dabei ist insbesondere zu prüfen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten (insbesondere einem Kreditinstitut) noch ein Darlehen zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist insbesondere dann gegeben, wenn der Gesellschafter das Darlehen stehen lässt, obwohl er es hätte abziehen können und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die Rückzahlung gefährdet sein wird.

Satz 3 Nr. 3 der Neuregelung stellt klar, dass auch der **Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen** oder vergleichbare Forderungsausfälle als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen sind. Dabei ist eine Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten unabhängig von der Beteiligungshöhe des Gesellschafters. Auch Kleinanleger (Beteiligungshöhe unter 10 %) können danach gesellschaftsrechtliche Darlehensverluste und Verluste aus sonstigen Sicherheiten gewinnmindernd geltend machen. Bislang konnten Kleinanleger solche nachträglichen Anschaffungskosten nur geltend machen, wenn sie zur Geschäftsführung befugt waren.

Die **Neuregelung** soll grundsätzlich für Veräußerungen (oder auch die Liquidation) nach dem 31.7.2019 gelten, auf Antrag des Stpfl. aber auch schon für frühere Veräußerungen anwendbar sein.

#### **Hinweis:**

Zu beachten ist, dass diese Änderung im Zusammenhang steht mit dem ausdrücklichen Ausschluss der Geltendmachung von Darlehensausfällen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, wie sie die geplante Neufassung des § 20 Abs. 2 EStG mit Wirkung ab dem 1.1.2020 vorsieht. Zu beachten ist weiterhin, dass die Neuregelung nur bei gesellschaftsrechtlich veranlassten Verlusten greift, nicht aber bei Darlehen und sonstigen Sicherheiten, die aus betrieblichen Gründen gewährt wurden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Hinsichtlich der praktischen Anwendung der Neuregelung ist bereits jetzt anzuraten, die gesellschaftsrechtliche Veranlassung gewährter Darlehen bzw. sonstiger Sicherheiten sorgfältig



zu dokumentieren, z.B. die Ablehnung der Darlehensgewährung durch ein Kreditinstitut. Die Geltendmachung von Aufwendungen aus dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens bzw. der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft bis 31.12.2019 als Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen bejaht die Rechtsprechung, lehnt die FinVerw aber ab. In solchen Fällen ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen, welche Handlungsoptionen bestehen.

### 30 Abzugsfähigkeit einer EU-Kartellbuße

Zur Problematik der Abzugsfähigkeit von EU-Kartellbußen als Betriebsausgaben hat das FG Rheinland-Pfalz mit seinem Urteil vom 29.8.2018 (Aktenzeichen 1 K 2469/16, EFG 2019, 809) entschieden, dass solche Kartellbußen nur insoweit abgezogen werden dürfen, als sie eine **über die Ahndungsfunktion hinausgehende Abschöpfungswirkung entfalten**.

Im Streitfall hatte die klagende Kapitalgesellschaft im Hinblick auf eine EU-Kartellbuße eine Verbindlichkeitsrückstellung gebildet, die die FinVerw allerdings nicht anerkannte. In Anwendung des Abzugsverbots für Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder, die von einem inländischen Gericht, einer inländischen Behörde oder von Organen der Europäischen Union festgesetzt werden nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, hat das FG dazu festgestellt, dass **Rückstellungen nur zulässig sind, wenn kein steuerliches Abzugsverbot besteht**, das einem Abzug der betreffenden Aufwendungen als Betriebsausgaben entgegensteht – **und dass EU-Kartellbußen in vollem Umfang dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG unterliegen**.

Zwar enthalte Satz 4 dieser Vorschrift eine **Ausnahme** vom Abzugsverbot. Diese Ausnahme greife aber nur, soweit mit der Geldbuße auch die durch die sanktionierten Wettbewerbsverstöße erlangten wirtschaftlichen Vorteile abgeschöpft werden. Wurde die EU-Kartellbuße pauschal festgesetzt, habe sie gerade keine ahndende und zugleich abschöpfende Doppelfunktion, sondern reinen Ahnungscharakter. Von der EU-Kommission wegen eines Kartellverstößes verhängte Geldbußen dienten vor allem der Ahnung des Verstoßes und der Abschreckung potenzieller Nachahmer und beinhalteten dann keinen Abschöpfungsanteil, wenn deren Bemessung nach Maßgabe eines sog. Grundbetrags erfolgt sei (nach den Leitlinien der Kommission für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbußen). Die Annahme, eine Buße könne nur abschrecken, wenn sie auch Gewinn abschöpfe, sei nicht zwingend und zudem wegen anderweitiger Abschöpfungsmöglichkeiten nicht immer zutreffend.

#### Hinweis:

Das im Einkommensteuergesetz formulierte Abzugsverbot gilt über einen entsprechenden Gesetzesverweis auch für GmbH und erfasst über Geldbußen hinaus auch Ordnungs- und Verwarnungsgelder; zudem dürfen GmbH auch Geldstrafen nicht steuermindernd geltend machen.

### 31 Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG bei gewinn- und umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen

Mit seinem Urteil vom 19.12.2018 (Aktenzeichen I R 71/16, BFH/NV 2019, 883) hat der BFH entschieden, dass die Rechtsprechung, nach der **gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderungen erst im Zeitpunkt ihrer Realisation** zu einem Veräußerungsgewinn führen, **auch für Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG gilt**.

Im konkreten Fall war umstritten, ob die durch einen Unternehmenskaufvertrag aus dem Jahr 1999 begründeten und durch die klagende GmbH im Streitjahr 2009 vereinnahmten Zahlungen gem. § 8b KStG außer Ansatz bleiben. Vereinfacht dargestellt war die Frage zu klären, ob die Vorschrift des § 8b Abs. 2 KStG auch auf solche Veräußerungserlöse Anwendung findet, die aus einer Anteilsveräußerung vor

Inkrafttreten der Vorschrift stammen, aber erst nach Inkrafttreten der Vorschrift bei der veräußernden Kapitalgesellschaft zufließen. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG sieht vor, dass Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften steuerfrei sind; dies gilt allerdings gemäß § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG bei veräußernden Kapitalgesellschaften, bei denen das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, erst ab dem 1.1.2002.

Im Streitfall war das Veräußerungsgeschäft bereits 1999 abgeschlossen worden. Weil neben einem sofort zahlbaren fixen Kaufpreis auch ein variabler Kaufpreis vereinbart worden war, stand der Veräußerungserlös aber bei Abschluss des Veräußerungsgeschäfts noch nicht fest. Die klagende GmbH partizipierte in den Jahren nach der Veräußerung der Anteile noch an der wirtschaftlichen Entwicklung der GmbH, da sich der Kaufpreis nach den Verkaufszahlen späterer Jahre richtete. Die FinVerw vertrat dazu für das Jahr 2009 die Auffassung, dass die Zahlungen aus dem Kaufvertrag einheitlich zu behandeln seien und der im Streitjahr gezahlte Betrag – mangels Anwendbarkeit des § 8b Abs. 2 KStG – nicht steuerfrei vereinnahmt werden dürfe.

Der BFH vertritt dazu die Auffassung, dass die Zahlungen nach § 8b Abs. 2 KStG sehr wohl bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, da eine Veräußerung i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG (d.h. entgeltliche Übertragung des zivilrechtlichen oder zumindest wirtschaftlichen Eigentums an Wirtschaftsgütern auf ein anderes Rechtssubjekt) vorliege.

Der Veräußerungsgewinn entsteht grundsätzlich im Veräußerungszeitpunkt, und zwar unabhängig vom Zeitpunkt des Zuflusses des Verkaufserlöses und davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist; er ist also regelmäßig stichtagsbezogen auf den Veräußerungszeitpunkt zu ermitteln. Für Fälle der gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen ist hingegen nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung auf die Realisation des Veräußerungsentgelts abzustellen, da der Veräußerer die Gewinne erst im Zuflusszeitpunkt erzielt. Daher seien die Zahlungen im Streitjahr zwar Teil des Veräußerungsgewinns, aber im Zeitpunkt ihres Zuflusses gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerlich außer Ansatz zu lassen, weil die streitigen Zahlungen erst im Streitjahr zugeflossen sind und der Gewinn der Klägerin damit erst zu diesem Zeitpunkt entstanden ist. Auch die Übergangsvorschrift des § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG stehe der Steuerfreistellung nicht entgegen, da insoweit nicht auf den Abschluss des dinglichen Rechtsgeschäfts, sondern auf den Entstehungszeitpunkt des Veräußerungsgewinns abgestellt wird.

### **32 Beteiligung an einer GmbH als notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers**

Mit seinem Urteil vom 10.4.2019 (Aktenzeichen X R 28/16, DStZ 2019, 554) hat der BFH zur Frage der Zuordnung einer GmbH-Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden entschieden,

- dass eine solche Beteiligung an einer GmbH zum **notwendigen Betriebsvermögen gehört**, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Stpfl. entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten oder Dienstleistungen des Stpfl. zu gewährleisten.
- Maßgebend für die Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen sei deren **Bedeutung für das Einzelunternehmen**.
- Dabei **stehe** der Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen **nicht entgegen**, wenn die dauerhaften und intensiven **Geschäftsbeziehungen nicht unmittelbar zu der Beteiligungsgesellschaft bestehen**, sondern zu einer Gesellschaft, die von der Beteiligungsgesellschaft beherrscht wird.

Im konkreten Streitfall hat der Kläger ein Einzelunternehmen betrieben, welches insbesondere im Bereich „Werbeagentur“ tätig war. Daneben hielt der Kläger sämtliche Anteile der B-GmbH, welche wiederum 100 %-Beteiligungen an der A-GmbH und der C-GmbH hielt. Nach einem „Outsourcing-Vertrag“ übernahm die B-GmbH gegen Entgelt bestimmte Verwaltungsaufgaben für das Einzelunternehmen des Klägers (Finanzbuchhaltung, EDV, Facility Management, Vermittlung von Beratungsleistungen). Daneben schloss der Kläger mit der C-GmbH – die seit ihrer Ausgliederung aus der B-GmbH seine Hauptauftraggeberin war – einen Agenturvertrag, demzufolge der Kläger die alleinige Betreuung der C-GmbH in allen Fragen der Beratung, Gestaltung und Durchführung der Werbung übernahm. Die C-GmbH verpflichtete sich, keine andere Werbeagentur für Aufgaben heranzuziehen, die Gegenstand des Vertrags waren. Umgekehrt verpflichtete sich auch der Kläger, auf Wunsch der C-GmbH auf dem Wettbewerbsbereich der betreuten Produkte nicht für andere Firmen tätig zu werden. Ferner übernahm der Kläger einige „Sonderaufgaben“ wie die Beratung bei der Unternehmens- und Verkaufspolitik der C-GmbH sowie die Beratung und Mitwirkung bei der Entwicklung neuer oder verbesserter Produkte. Der Kläger hatte die Agenturrabatte an die C-GmbH weiterzugeben und erhielt von dieser ein Honorar von 4,5 % der Werbeausgaben.

Strittig war nun die Behandlung von Gewinnausschüttungen der A-GmbH. Der Kläger wollte diese im steuerlichen Privatvermögen vereinnahmt wissen, die FinVerw war der Auffassung, dass die Beteiligung an der A-GmbH dem notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zuzuordnen sei und dementsprechend die Gewinnausschüttungen im steuerlichen Betriebsvermögen zu vereinnahmen seien.

Dazu stellte der BFH fest, dass die Beteiligung des Klägers an der B-GmbH im Streitjahr zu seinem notwendigen Betriebsvermögen gehörte und die vereinnahmte Dividende daher den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen war.

Für die Zuordnung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden, Freiberuflers oder Land- und Forstwirts gelten nach den Ausführungen des BFH folgende Grundsätze:

- Wirtschaftsgüter gehören zum **notwendigen Betriebsvermögen**, wenn **sie dem Betrieb dergestalt unmittelbar dienen**, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind; dabei wird jedoch nicht vorausgesetzt, dass sie für den Betrieb notwendig im Sinne von „erforderlich“ sind.
- Hieraus ist für die Besteuerung von **Einzelgewerbetreibenden** abzuleiten, dass eine **Beteiligung unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt wird** (also notwendiges Betriebsvermögen darstellt), wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Stpfl. entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Stpfl. zu gewährleisten. Demgegenüber reicht die Unterhaltung von Geschäftsbeziehungen, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen, für die Annahme notwendigen Betriebsvermögens ebenso wenig aus wie ein einmaliger Geschäftsvorfall.
- Die **Absatzförderung beschränkt sich dabei nicht auf „Produkte“ im engen Sinne** (Waren); vielmehr ist die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen auch dann vorzunehmen, wenn die Beteiligungsgesellschaft den Absatz von Dienstleistungen des Stpfl. gewährleistet.
- **Entscheidend** für den Gesichtspunkt der **Absatzförderung** ist der **Anteil der Beteiligungsgesellschaft** am Umsatz des Einzelunternehmens, nicht jedoch der Anteil an dessen Gewinn.
- **Abzugsgrenzen** sind diese der Absatzförderung dienenden und daher unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzten Beteiligungen hauptsächlich von solchen **Anteilen, die in erster Linie der Kapitalanlage dienen**.
- **Entscheidend** für die Beantwortung der Frage, ob eine Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, ist die Sichtweise des **Einzelgewerbetreibenden**.

**den.** Unerheblich ist die Sichtweise der GmbH, also insbesondere die Frage, welchen Umsatz bzw. Gewinn die GmbH mit den Geschäften zum Einzelunternehmen erzielt.

- Vorliegend tätigte der Kläger mit der A-, B- und C-GmbH 99,9 % des Umsatzes seines Einzelunternehmens. Das Einzelunternehmen des Klägers war daher auf die Geschäftsbeziehung mit den drei Beteiligungsgesellschaften existenziell angewiesen. Von einer bloßen Kapitalanlage kann also angesichts der überragenden Bedeutung der Beteiligung für das Einzelunternehmen nicht ausgegangen werden.
- Dass der Kläger nur an der B-GmbH unmittelbar und an der A- und C-GmbH lediglich mittelbar über seine 100 %-Beteiligung an der B-GmbH (wirtschaftlich ebenfalls zu 100 %) beteiligt war, steht der Einbeziehung der mit diesen Einzelgesellschaften getätigten Umsätze in die Betrachtung nicht entgegen. Denn eine Beteiligung gehört auch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die dauerhaften und intensiven Geschäftsbeziehungen nicht unmittelbar zu der Gesellschaft, an der der Stpfl. beteiligt ist, unterhalten werden, sondern zu einer Gesellschaft, die von der Beteiligungsgesellschaft beherrscht wird.

**Hinweis:**

Die Zuordnung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens, Freiberuflers oder zum Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft ist häufig Streitpunkt mit der FinVerw. In diesen Fällen ist im ersten Schritt sehr sorgfältig aufzuklären und zu dokumentieren, welche wirtschaftlichen Beziehungen zu der Kapitalgesellschaft bestehen.

---

## **Steuerliche Förderung der Elektromobilität und anderer klimafreundlicher Mobilitätsformen**

---

- 33 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. Insofern 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<sub>2</sub>-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 ( $\frac{1}{2}$  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<sub>2</sub>-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 Barlohnnumwandlung – 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 **Barlohnnumwandlung**, 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.

## 34 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:**

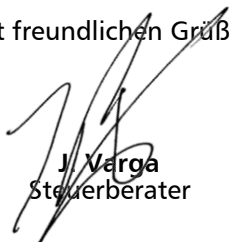
Im Einzelfall ist daher zu prüfen, ob die geplante Anschaffung eines elektrisch betriebenen Lieferfahrzeugs in das Jahr 2020 verschoben werden soll, um die Sonderabschreibung in Anspruch nehmen zu können.

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.

Mit freundlichen Grüßen



**J. Varga**  
Steuerberater