

Hagen, 23.4.2020

Mandantenrundschriften Nr. 1/2020

Aktuelle Steuergesetzgebung • Rechtsprechung zur Schenkung-/Erbchaftsteuer • Möglichkeiten der Nettolohnoptimierung erweitert • Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen • Aktuelles zur Kassenführung • Doppelte Haushaltsführung bei Ledigen • Corona-Krise: Hilfsmaßnahmen • Erweiterte Grundstückskürzung

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

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

In der Praxis steht aktuell vor allem die Umsetzung der zum 1.1.2020 in Kraft getretenen Gesetzesänderungen im Vordergrund. Hervorzuheben sind die verschärften Anforderungen an den Einsatz elektronischer Registrierkassen, die geänderte Rahmenbedingungen bei der Förderung der Elektromobilität, Änderungen bei der Umsatzsteuer und die Nachweispflichten zu Umsatzsteuer-Identifikationsnummern.

Aktuell beherrscht die Corona-Pandemie nahezu das gesamte tägliche Leben. Unter-

WALDEMAR STEINERT
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JÖRG VARGA
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JOACHIM MUSTER *¹
Steuerberater

BRIGITTE SCHEPERS *²
Steuerberaterin

TANJA VAN EIK *²
Dipl.-Kaufrau
Steuerberaterin

AXEL LIEBIG *²
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
www.steinert-online.com

**Steinert Steuerberatungs-
gesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen
HRB 3751

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

*¹ freier Mitarbeiter
*² Angestellte(-r)

nehmen sind besonders herausgefordert und mittlerweile betrifft dies nicht mehr nur einzelne Branchen. Daher gehen wir in einer Sonderbeilage auf die derzeit geplanten und aktuell auch schon angelaufenen Hilfsmaßnahmen sowie speziell auf die steuerlichen Instrumente in der Krise ein. Dies kann allerdings nur eine Momentaufnahme sein, da sich die Rahmenbedingungen ständig und sehr schnell ändern.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verfassungsgemäß
- 2 Schenkungsteuer: Übertragung von Grundstücken unter Nießbrauchsvorbehalt
- 3 Schenkungsteuer: Grundstücksschenkung an ein Kind bei anschließender Weiterschenkung als Zuwendung an das Enkelkind
- 4 Erbschaftsteuer: Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten
- 5 Wegfall der Steuerbefreiung für ein Familienheim bei Aufgabe des Eigentums
- 6 Ambulante Pflege in Dritthaushalt keine haushaltsnahe Dienstleistung
- 7 Kosten für die Anlage eines rollstuhlgerechten Weges im Garten eines Einfamilienhauses als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 8 Möglichkeiten der Nettolohnoptimierung erweitert
- 9 Doppelte Haushaltsführung von Ledigen
- 10 Vorab entstandene Werbungskosten bei doppelter Haushaltsführung
- 11 Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung für beiderseits berufstätige Ehegatten, die mit den Kindern am Beschäftigungsort leben
- 12 Stellt ein vom Arbeitgeber gezahltes Entgelt für die Anbringung von Werbung auf privaten Fahrzeugen der Arbeitnehmer Arbeitslohn dar?
- 13 Jahresabschlussfeier ausschließlich für Führungskräfte – Möglichkeiten der Pauschalbesteuerung

Für Unternehmer und Freiberufler

- 14 Neufassung der GoBD (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff)
- 15 Abgrenzung von Einkünften aus freiberuflicher heil- und heilhilfsberuflicher Tätigkeit
- 16 Tätigkeiten im Rahmen einer ambulanten Kranken- bzw. Altenpflege: freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit?
- 17 Umsatzsteuerbefreiung für „Schul- und Hochschulunterricht“
- 18 Gewerbesteuerliche Behandlung vorbereitender Betriebsausgaben
- 19 Abschreibung einer Halle in „leichter“ Bauweise – Bedeutung der AfA-Tabellen
- 20 Elektronische Registrierkassen: Bonpflicht, Anzeigepflichten
- 21 Umsatzsteuer: Rückwirkung berichtigter Rechnungen
- 22 Anwendung der Kleinunternehmerregelung bei der Differenzbesteuerung unterliegenden Wiederverkäufern
- 23 Vorsicht bei unentgeltlicher Übertragung des Betriebs gegen Nießbrauchsvorbehalt
- 24 „Corona-Krise“ – Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2019?
- 25 Bewertung von Rückstellungen: Deckelung auf den Wert der Handelsbilanz
- 26 Versteuerung einer Betriebsveräußerung gegen Zeitrente kann hinausgeschoben werden
- 27 Bedingungen für eine tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Praxis
- 28 Bildung von Rückstellungen für Steuernachforderungen aus einer Außenprüfung

Für Personengesellschaften

- 29 Finanzverwaltung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen
- 30 Gesellschafterdarlehen bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft
- 31 Aktuelle Entwicklungen zur „Abfärberegung“
- 32 Erweiterte Grundstücks Kürzung kann an ganz geringfügigen gewerblichen Einkünften scheitern

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 32 Finanzgericht Hessen: Kapitalertragsteuer bei Cum-Cum-Geschäften versagt
- 34 Veräußerungsverluste aus sog. Vollrisikozertifikaten

Für Hauseigentümer

- 35 Nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen nach einem Erbfall
- 36 Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück nach der Arbeitshilfe der Finanzverwaltung
- 37 Photovoltaikanlage: Vorsteuerabzug nur bei rechtzeitiger Zuordnung zum Unternehmensvermögen
- 38 Instandsetzung einer vorhandenen und funktionsfähigen Kanalisation sind Werbungskosten

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 39 Teilabzugsverbot für Finanzierungskosten der Beteiligung an einer Organgesellschaft
- 40 Eindeutigkeitsgebot bei Abfindungsklauseln in Pensionszusagen – Anerkannte Regeln der Versicherungsmathematik
- 41 VGA bei Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds
- 42 Zurechnung einer privaten Pkw-Nutzung als Gehalt oder vGA
- 43 VGA: Prüfung der Angemessenheit des Geschäftsführergehalts unter Beachtung von Gehaltsstrukturuntersuchungen
- 44 Steuerliche Behandlung von Arbeitszeitkonten und vGA
- 45 Zahlungen des Geschäftsführers auf Grund einer Lohnsteuerhaftung als Werbungskosten abzugsfähig

Auslandspauschalen 2020 und aktuelle Steueränderungen

- 46 Für alle Steuerpflichtigen
- 47 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
- 48 Für Unternehmer und Freiberufler
- 49 Für Bezieher von Kapitaleinkünften
- 50 Für Hauseigentümer
- 51 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen
- 52 Verpflegungskosten
- 53 Übernachtungskosten

Corona-Pandemie – Hilfsmaßnahmen und steuerliche Instrumente im Überblick

- 54 Corona-Krise – Hilfsmaßnahmen im Überblick
- 55 Übersicht über steuerliche Instrumente
- 56 Anpassung von Steuervorauszahlungen
- 57 Stundung von Steuerzahlungen
- 58 Umsatzsteuer: Besonderheiten in Krisensituationen

- 59 Verzicht auf Säumniszuschläge und Vollstreckungsmaßnahmen
- 60 Steuerfreiheit für „Corona-Prämien“
- 61 Steuerliche Pflichten, Fristverlängerungen

Für alle Steuerpflichtigen

1 Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verfassungsgemäß

Das Bundesverfassungsgericht hat die lange erwartete Entscheidung zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verkündet. Mit Beschluss vom 19.11.2019 (Aktenzeichen 2 BvL 22/14, 2 BvL 27/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 23/14) stellt das Gericht fest, dass die Regelung des Einkommensteuergesetzes, wonach Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, nicht als Werbungskosten abgesetzt werden können, verfassungsgemäß ist. Zur Begründung hat das Gericht ausgeführt, dass es für die Regelung sachlich einleuchtende Gründe gibt. Der Gesetzgeber durfte solche Aufwendungen als privat (mit-)veranlasst qualifizieren und den Sonderausgaben zuordnen. Die Erstausbildung oder das Erststudium unmittelbar nach dem Schulabschluss vermittelt nicht nur Berufswissen, sondern prägt die Person in einem umfassenderen Sinne, indem sie die Möglichkeit bietet, sich seinen Begabungen und Fähigkeiten entsprechend zu entwickeln und allgemeine Kompetenzen zu erwerben, die nicht zwangsläufig für einen künftigen konkreten Beruf notwendig sind. Sie weist eine besondere Nähe zur Persönlichkeitsentwicklung auf. Auch die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs für Erstausbildungskosten auf einen Höchstbetrag von im Streitjahr 4 000 € (aktuell: 6 000 €) ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Hintergrund ist, dass einkommensteuerlich wie folgt unterschieden wird:

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

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

Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Hinweis:

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

2 Schenkungsteuer: Übertragung von Grundstücken unter Nießbrauchsvorbehalt

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

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

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

Die Schenkung an ein Kind mit anschließender Weiterschenkung als Zuwendung an das Enkelkind wird unter Beachtung bestimmter Bedingungen auch steuerlich anerkannt, wie jüngst das Finanzgericht Hamburg mit Urteil vom 20.8.2019 (Aktenzeichen 3 K 123/18) bestätigt hat. Im Urteilsfall erhielt die Mutter M der Stpfl. von ihrer Mutter O im Dezember 2006 ein Grundstück. O behielt für sich und ihren Ehemann (E) ein unentgeltliches Nießbrauchsrecht an dem übertragenen

Grundstück sowie ein Rückforderungsrecht vor, u.a. für den Fall der Veräußerung des Grundstücks durch M ohne die schriftliche Zustimmung von O und E. Noch am selben Tag übertrug M einen Teil des ihr überlassenen Grundbesitzes ohne Gegenleistung auf die Stpfl. O und E erklärten sich mit der Schenkung einverstanden. Im Schenkungsvertrag wird u.a. ausgeführt: „Von der Grunderwerbsteuer wird Befreiung begehrt, da es sich um Übertragung von der Mutter auf die Tochter handelt.“

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

Handlungsempfehlung:

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

4 Erbschaftsteuer: Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten

Mit Urteil vom 11.7.2019 (Aktenzeichen II R 36/16) bestätigt der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung, dass die vom Erblasser herrührende Einkommensteuerschuld grundsätzlich als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen ist.

Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören aber nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Stpfl. durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen. Wird ein diesbezüglicher Einkommensteuerbescheid gegenüber den Erben erst später festgesetzt oder auch geändert, so führt dies zu einer rückwirkenden Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung. Dies gilt auch dann, wenn der Erbschaftsteuerbescheid bereits bestandskräftig ergangen ist.

Handlungsempfehlung:

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

5 Wegfall der Steuerbefreiung für ein Familienheim bei Aufgabe des Eigentums

Steuerfrei ist unter bestimmten Voraussetzungen der Erwerb des Eigentums oder Miteigentums an einem sog. Familienheim von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner. **Familienheim** ist ein bebautes Grundstück, auf dem der Erblasser bis zum Erbfall eine Wohnung oder ein Haus zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Beim Erwerber muss die Immobilie unverzüglich „zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken“ bestimmt sein. Auf Grund eines sog. Nachversteuerungstatbestands entfällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert.

Der Bundesfinanzhof stellt nun mit Urteil vom 11.7.2019 (Aktenzeichen II R 38/16) klar, dass die **Erbschaftsteuerbefreiung** für den Erwerb eines Familienheims durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner **rückwirkend entfällt**, wenn der Erwerber das Eigentum an dem Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb auf einen Dritten überträgt. Und zwar gilt dies auch dann, wenn er verbunden mit der Veräußerung die Selbstnutzung zu Wohnzwecken auf Grund eines **lebenslangen Nießbrauchs** fortsetzt.

Damit verwirft der Bundesfinanzhof eine Fallgestaltung, die in der Praxis nicht selten in Erwägung gezogen wird. Im Urteilsfall hatte nach dem Tod ihres Ehemannes die Stpfl. das gemeinsam bewohnte Einfamilienhaus geerbt und war darin wohnen geblieben. Anderthalb Jahre nach dem Erbfall schenkte sie das Haus ihrer Tochter. Sie behielt sich einen lebenslangen Nießbrauch vor und bewohnte weiter das Haus. Das Finanzamt gewährte die Steuerbefreiung für die Übertragung des Familienheims im Rahmen des Erbgangs rückwirkend nicht mehr, weil die Stpfl. das Familienheim verschenkt hatte.

Das Finanzgericht und der Bundesfinanzhof bestätigten das rückwirkende Entfallen der Steuerbegünstigung. Mit der Steuerbefreiung habe der Gesetzgeber den familiären Lebensraum schützen und die Bildung von Wohneigentum durch die Familie fördern wollen. Deshalb könne die Befreiung nur derjenige überlebende Ehegatte oder Lebenspartner in Anspruch nehmen, der Eigentümer der Immobilie wird und sie selbst zum Wohnen nutzt. Wird die Nutzung innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb aufgegeben, entfällt die Befreiung rückwirkend. Gleiches gilt bei der Aufgabe des Eigentums. Andernfalls könnte eine Immobilie steuerfrei geerbt und kurze Zeit später weiterveräußert werden. Dies würde dem Förderungsziel zuwiderlaufen. Auch eine Unterscheidung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung sei im Nachversteuerungstatbestand nicht angelegt. Der in der Vorschrift verwendete Begriff „Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken“ spreche dafür, dass sowohl die Nutzung als auch die Eigentümerstellung des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners während des Zehnjahreszeitraums bestehen bleiben müssten.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass die Steuerbefreiung bei Erwerb des Eigentums oder Miteigentums an einem sog. Familienheim von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner an enge Voraussetzungen geknüpft ist. Insbesondere die zehnjährige Bindungsfrist muss beachtet werden.

6 Ambulante Pflege in Dritthaushalt keine haushaltsnahe Dienstleistung

Kosten für die häusliche Pflege können bei der Einkommensteuer im Rahmen einer Steuerermäßigung mit 20 % der Aufwendungen, höchstens 4 000 € im Jahr (insgesamt für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen) berücksichtigt werden. Dazu gehören neben solchen Pflegeleistungen auch andere haushaltsnahe Dienstleistungen, wie Reinigung, Fensterputzen oder Gartenpflege.

Einschränkend hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg nun mit Urteil vom 11.12.2019 (Aktenzeichen 3 K 3210/19) entschieden, dass für Aufwendungen eines Stpfl. für die ambulante Pflege von Angehörigen in deren eigenem Haushalt die Steuerermäßigung nicht in Anspruch genommen werden kann, sondern **nur für die ambulante Pflege im Haushalt des Stpfl. selbst**, sei es seiner eigenen oder derjenigen seiner Angehörigen in seinem Haushalt. Im Urteilsfall machte der Stpfl. Aufwendungen geltend für die Pflege der eigenen Mutter, die aber nicht im Haushalt des Stpfl., sondern in ihrer eigenen Wohnung lebte. Das Gericht stützt sich auf den Wortlaut der Norm, wonach „haushaltsnahe“ Dienstleistungen begünstigt sind, also ein Bezug zum Haushalt des Stpfl. bestehen muss.

Hinweis:

Gegen das Urteil ist nun unter dem Aktenzeichen VI R 2/20 die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

7 Kosten für die Anlage eines rollstuhlgerechten Weges im Garten eines Einfamilienhauses als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig

Das Finanzgericht Münster hatte zu entscheiden, ob Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau eines Gartens als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd berücksichtigt werden können.

Die Stpfl. leidet an einem Post-Polio-Syndrom (PPS). Ihr Schwerbehindertenausweis wies im Streitjahr einen Grad der Behinderung von 70 mit den Merkzeichen G und aG aus. Sie war zusammen mit ihrem Ehemann Eigentümer eines Einfamilienhauses mit Garten. Das Grundstück hat eine Größe von 1 387 qm. Unmittelbar vor dem Haus befanden sich zunächst Beete, auf denen die Stpfl. Beerensträucher sowie Küchen- und Heilkräuter anbaute. Die Beete waren vom Haus aus fußläufig über eine schmale Zuwegung zu erreichen. Auf der Rückseite des Hauses befand sich eine Terrasse, welche vom Haus aus mit einem Rollstuhl erreicht werden konnte. Im Jahr 2016 ließen die Stpfl. den Weg vor ihrem Haus in eine gepflasterte Fläche von 17,96 qm ausbauen. Die Kosten hierfür wurden als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Das Finanzgericht Münster stellt hierzu mit Urteil vom 15.1.2020 (Aktenzeichen 7 K 2740/18 E) fest:

- Festzustellen ist zunächst, dass eine schwerwiegende Behinderung des Stpfl. oder eines Angehörigen grundsätzlich eine tatsächliche Zwangslage begründet, die eine behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds unausweichlich macht. Mehraufwendungen für einen behindertengerechten Um- oder Neubau eines Hauses oder einer Wohnung können daher als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein.
- Der Bundesfinanzhof hatte bereits entschieden, dass zum **existenznotwendigen Wohnbedarf** nicht nur der unmittelbare Wohnbereich, sondern **auch das Hausgrundstück** gehört, soweit es nicht über das Notwendige und Übliche hinausgeht.
- In der Rechtsprechung der Finanzgerichte wird die Einstufung des Gartens unterschiedlich gesehen.
- Für den Streitfall verneint das Finanzgericht im Ergebnis eine Zwangsläufigkeit der Ausgaben. Zwar geht das Gericht davon aus, dass grundsätzlich auch das Hausgrundstück zum existenznotwendigen Wohnbedarf gehört. Aufwendungen für die behindertengerechte Umgestaltung des Gartens können demnach als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sein. Das gilt nach Ansicht des erkennenden Senats allerdings nur für solche Aufwendungen, die getätigt werden, um dem **behinderten Stpfl. den Zugang zum Garten** und damit die Nutzung des Gartens dem Grunde nach zu ermöglichen. Ist dagegen der Zugang zum Garten bereits gewährleistet, so sind Baumaßnahmen, die lediglich eine bestimmte Art der Gartennutzung ermöglichen sollen, nicht mehr als zwangsläufig anzusehen.
- Im Streitfall befand sich auf der Rückseite des Hauses eine Terrasse, die vom Haus aus mit einem Rollstuhl zu erreichen war. Die Stpfl. konnte den Garten demnach bereits vor Durchführung der streitbefangenen Baumaßnahme nutzen. Die Verbreiterung des Weges auf der Hausvorderseite erfolgte ausschließlich zu dem Zweck, der Stpfl. den Anbau von Pflanzen auf Hochbeeten und damit eine Freizeitaktivität zu ermöglichen. Der existenznotwendige Wohnbedarf war hier nicht betroffen.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass auch Aufwendungen zur behindertengerechten Gestaltung des Gartens steuerlich absetzbar sind. Allerdings ist für den Einzelfall nachzuweisen, dass die Aufwendungen notwendig sind, um den Garten nutzen zu können. Insoweit ist eine sorgfältige Dokumentation angezeigt.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

8 Möglichkeiten der Nettolohnoptimierung erweitert

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

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

Übersicht: Möglichkeiten einer Nettolohnoptimierung

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

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

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

Nun hat allerdings der **Bundesfinanzhof** mit Urteil vom 1.8.2019 (Aktenzeichen VI R 32/18) in teilweiser Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung zu dieser Zusätzlichkeitsvoraussetzung entschieden:

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

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

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

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

9 Doppelte Haushaltsführung von Ledigen

Liegt eine doppelte Haushaltsführung vor, so können hierdurch entstehende Kosten als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dies betrifft z.B. die Kosten der Wohnung am Tätigkeitsort und Fahrtkosten zur Zweitwohnung. Hat der Arbeitnehmer eine Familie, so lässt sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit die Erstwohnung regelmäßig leicht anhand der Familienwohnung festmachen. Schwieriger ist dies bei Ledigen, die am Wochenende z.B. im Haushalt der Eltern lediglich ein oder mehrere Zimmer unentgeltlich bewohnen oder wenn dem Arbeitnehmer eine Wohnung im Haus der Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird. In diesen Fällen prüft die Finanzverwaltung in Auslegung der gesetzlichen Regelung für das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung, ob sich **der Arbeitnehmer auch finanziell an den Kosten der Lebensführung (laufende Kosten der Haushaltsführung) beteiligt**.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat nun mit Urteil vom 18.9.2019 (Aktenzeichen 9 K 209/19) diese enge Sichtweise teilweise zurückgewiesen. Entschieden wurde:

- Wohnt ein lediger Arbeitnehmer, der in der Woche in einer angemieteten Wohnung am Arbeitsort lebt, an den Wochenenden und in seiner übrigen Freizeit zusammen mit seinem Bruder und seinen Eltern in einem Mehrgenerationenhaus, so sind die Aufwendungen für die wöchentlichen Familienheimfahrten sowie die Mietaufwendungen der Zweitwohnung als Kosten einer doppelten Haushaltsführung anzuerkennen, wenn er sich an den haushaltsbezogenen Lebensführungskosten dieses Haupthaushaltes mehr als nur unwesentlich, d.h. oberhalb einer Geringfügigkeitsgrenze von 10 %, finanziell beteiligt.
- Unter Lebensführungskosten sind (nur) diejenigen Aufwendungen zur Gestaltung des privaten Lebens zu verstehen, die einen Haushaltsbezug aufweisen.
- Eine **regelmäßige Beteiligung an den laufenden Wohnungs- und Verbrauchskosten** fordert die gesetzliche Neuregelung entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung nicht. Auch unregelmäßige Zahlungen oder nur Einmalzahlungen können – ungeachtet des Zeitpunkts der Zahlung (Anfang, Mitte oder Ende des Jahres) – als finanzielle Beteiligung angesehen werden.

Im Urteilsfall bewohnte der als Elektroingenieur tätige Stpfl. am Arbeitsort eine eigene Mietwohnung. Daneben bewohnt er in seinem Elternhaus, welches an einem anderen Ort gelegen war, eine nicht abgeschlossene Wohnung im Obergeschoss gemeinsam mit seinem Bruder. Der Stpfl. verbrachte dort seine Wochenenden und die Zeiten des Jahresurlaubs. Geltend gemacht wurde eine doppelte Haushaltsführung. Dabei wurden Kosten für die Miete der Wohnung am Beschäftigungsort, Abschreibungsbeträge für die Einbauküche und andere Einrichtungsgegenstände und Kosten für Familienheimfahrten geltend gemacht. An den Kosten des Haushalts in dem elterlichen Haus beteiligte sich der Stpfl. nach seinen Angaben z.B. durch Lebensmitteleinkäufe und Einmalzahlungen für Nebenkosten.

Das Finanzamt erkannte die doppelte Haushaltsführung aber wegen Fehlens von Nachweisen über eine finanzielle Beteiligung nicht an. Es vertrat die Auffassung, dass die Lebensmitteleinkäufe für den eigenen Bedarf erfolgt seien, möglicherweise auch für seine Wohnung am Beschäftigungsort. Er sei nicht verpflichtet gewesen, sich an den Kosten der Lebensführung zu beteiligen. Auch die nachweislich erbrachten Einmalzahlungen an den Vater könnten in diesem Zusammenhang nicht als finanzielle Beteiligung angesehen werden.

Das Finanzgericht lehnt diese enge Sichtweise aber ab. Das neu ab dem Jahr 2014 ins Gesetz aufgenommene Merkmal des „Innehabens einer Wohnung“ als Voraussetzung für das Vorliegen eines eigenen Hausstands enthält keine substanziell verschärfende Wirkung gegenüber der vorherigen Rechtslage, insbesondere für die Fälle des Wohnens in einem Mehrgenerationenhaushalt. Der Arbeitnehmer müsse die Wohnung oder das Haus, in dem sich der Haushalt befindet, aus eigenem Recht nutzen (Eigentum, Miete, sonstige Nutzungsgestattung). Neu ist allerdings das gesetzliche Tatbestandsmerkmal „finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung“. Daraus schließt das Finanzgericht, dass das Merkmal der finanziellen Beteiligung nunmehr ein gesetzliches Tatbestandsmerkmal ist, und damit zwingende gesetzliche Voraussetzung für das Vorliegen eines eigenen Hausstands. Eine weitergehende Verschärfung ergebe sich aber nicht.

Die nun geforderte Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erfordere aber keine laufenden Mietzahlungen. Ausreichend ist auch eine Beteiligung an den übrigen Lebensführungskosten, also diejenigen Aufwendungen zur Gestaltung des privaten Lebens, die einen Haushaltsbezug aufweisen, im Wesentlichen also Miet- und Hauskosten, Verbrauchs- und sonstige Nebenkosten, Aufwendungen für die Anschaffung und Reparatur von Haushaltsgeräten und -gegenständen, Kosten für Lebensmittel und Telekommunikation. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung kann aus Sicht des Gerichts eine gleichmäßige Beteiligung an den monatlichen laufenden Aufwendungen für Miete usw. nicht gefordert werden.

Vorliegend reichten die teilweise durch Kreditkartenabrechnungen sowie Einkaufsbelege nachgewiesenen Lebensmitteleinkäufe, welche im Wesentlichen an Wochenenden am Ort des Mehrgenerationenhaushalts erfolgten, sowie die erfolgten Einmalzahlungen aus, um eine angemessene finanzielle Beteiligung anzunehmen. Die finanzielle Beteiligung lag hiernach über der Bagatellgrenze von 10 % der gesamten haushaltsbezogenen Lebensführungskosten.

Handlungsempfehlung:

Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist nun die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig (Aktenzeichen VI R 39/19), so dass diese Frage noch nicht endgültig geklärt ist. Strittige Fälle sollten mit Hinweis auf das beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren offengehalten werden.

Die übernommenen Kosten der Lebensführung im gemeinsamen Haushalt sollten sorgfältig dokumentiert werden. Übernommene Dienstleistungen werden allerdings nicht anerkannt.

10 Vorab entstandene Werbungskosten bei doppelter Haushaltsführung

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 23.10.2019 (Aktenzeichen VI R 1/18) einschränkend fest, dass Aufwendungen für eine Wohnung nur dann als vorab entstandene Werbungskosten einer doppelten Haushaltsführung abziehbar sind, wenn der Stpfl. endgültig den Entschluss gefasst hat, die Wohnung zukünftig im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung zu nutzen. Ob dies der Fall ist, ist auf Grund einer Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls zu entscheiden.

Im Urteilsfall hatte die Stpfl. zunächst eine Wohnung am Arbeitsort in X. Nach der Geburt ihrer Tochter im Jahr 2010 beantragte die Stpfl. Elternzeit und zog zu ihrem Lebensgefährten (L) nach Y. Die Wohnung in X kündigte die Stpfl. zunächst nicht. Ende des Jahres 2010 zogen die Stpfl. und L zusammen nach Z, wo L eine Stelle antrat. Seit Anfang des Streitjahres 2011 war die Stpfl. in Z als Ärztin an einer Klinik in Teilzeit tätig und beendete ihre Habilitation. In X betreute die Stpfl. im Streitjahr noch ein zu Ende gehendes Forschungsprojekt. Sie hielt sich deshalb an etwa zwei Tagen pro Monat in ihrer dortigen Wohnung auf. Einkünfte aus der Betreuung des Forschungsprojekts erzielte die Stpfl. nicht. Im März 2012 schloss die Stpfl. mit der A-Klinik einen Arbeitsvertrag über eine Vollzeitstelle ab dem 1.4.2012. Im April 2012 kündigte sie ihre Wohnung in X und im Dezember 2012 auch ihr dortiges Arbeitsverhältnis. Im Laufe des Jahres 2013 verlegten die Stpfl. und L ihre gemeinsame Familienwohnung nach A. Die Aufwendungen für die Wohnung in X machte die Stpfl. für das Streitjahr 2011 auch im Einspruchsverfahren erfolglos als Werbungskosten geltend.

Der Bundesfinanzhof verneint für den Streitfall das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung. Denn die Stpfl. hatte im Streitjahr keine regelmäßige Arbeitsstätte (mehr) in X. Die Stpfl. befand sich im Streitjahr in Elternzeit. Während der Elternzeit ruhte ihr Arbeitsverhältnis mit der Klinik in X kraft Gesetzes. Da keine Arbeitsleistungen mehr für die Klinik erbracht werden mussten, war diese nicht (mehr) der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit. Auch begründete die Stpfl. wegen der Betreuung des Forschungsprojekts keine regelmäßige Arbeitsstätte in X, da sie insoweit weder als Arbeitnehmerin tätig war noch das Forschungsprojekt Teil ihrer Habilitation war.

Die Stpfl. kann die Aufwendungen für die Wohnung in X auch nicht als vorab entstandene (vergebliche) Werbungskosten steuermindernd geltend machen. Dies würde voraussetzen, dass die Stpfl. endgültig den Entschluss gefasst hätte, die Wohnung zukünftig im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung zu nutzen. Dies konnte im Streitfall nicht nachgewiesen werden.

Vielmehr orientierte sich die Stpfl. bereits vor Beginn des Streitjahres in beruflicher Hinsicht um, wodurch jeweils regelmäßige Arbeitsstätten am Ort der gemeinsamen Familienwohnung entstanden waren.

Handlungsempfehlung:

Insoweit sind also strenge Maßstäbe anzulegen. Letztlich entscheidet allerdings der Einzelfall. In der Urteilsbegründung deutet sich an, dass eine andere Beurteilung dann angezeigt sein kann, wenn die Wohnung bislang als doppelte Haushaltsführung anzuerkennen gewesen wäre. Dann müssten allerdings wohl auch konkrete Anzeichen für eine Wiedernutzung der Wohnung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gegeben sein.

11 Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung für beiderseits berufstätige Ehegatten, die mit den Kindern am Beschäftigungsort leben

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 1.10.2019 (Aktenzeichen VIII R 29/16) klar, dass für beiderseits berufstätige Ehegatten, die mit ihren Kindern am Beschäftigungsort in einer familiengerechten Wohnung leben, der Mittelpunkt der Lebensinteressen sich in der Regel an den Beschäftigungsort verlagert, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird. Im Einzelfall können Gründe dargelegt werden, dass entgegen der Regelvermutung auf Grundlage der erforderlichen Gesamtwürdigung Gründe für einen Lebensmittelpunkt außerhalb des Beschäftigungsorts sprechen.

Dementsprechend erfordert die Entscheidung über den Lebensmittelpunkt für die Streitjahre eine tatrichterliche Würdigung aller Umstände des Einzelfalls. In diese Würdigung einzustellende Indizien können neben der genannten Regelvermutung sein, wie oft und wie lange sich der Stpfl. in der einen und der anderen Wohnung aufhält, wie beide Wohnungen ausgestattet und wie groß sie sind. Von Bedeutung sind auch die Dauer des Aufenthalts am Beschäftigungsort, die Entfernung beider Wohnungen sowie die Zahl der Heimfahrten. Erhebliches Gewicht hat ferner der Umstand, zu welchem Wohnort die engeren persönlichen Beziehungen (z.B. Art und Intensität der sozialen Kontakte, Vereinszugehörigkeiten und andere Aktivitäten) bestehen.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen müssen die Umstände für den Verbleib des Mittelpunkts der Lebensinteressen am bisherigen Wohnort also sehr sorgfältig dokumentiert werden. Im Übrigen sind die vom Bundesfinanzhof aufgestellten Grundsätze auch bei einer kinderlosen Doppelverdiener Ehe anzuwenden.

12 Stellt ein vom Arbeitgeber gezahltes Entgelt für die Anbringung von Werbung auf privaten Fahrzeugen der Arbeitnehmer Arbeitslohn dar?

Das Finanzgericht Münster hatte über einen Fall einer Lohnsteuerpflicht für an Mitarbeiter gezahlte Entgelte für die Zurverfügungstellung ihres Pkw zur Anbringung eines **mit Werbung versehenen Kennzeichenhalters** zu entscheiden. Im Streitfall schloss der Arbeitgeber mit einer Vielzahl von Mitarbeitern Mietverträge über Werbeflächen an ihren privaten Fahrzeugen ab, die entweder Aufkleber oder Kennzeichenhalter mit den Schriftzügen „...“ betrafen. In beiden Vertragsvarianten erhielten die Mitarbeiter ein Entgelt i.H.v. 255 € im Jahr. Die vertragliche Verpflichtung war auf die Dauer des Arbeitsverhältnisses befristet.

Das Finanzamt sah hierin Arbeitslohn und wollte den Arbeitgeber wegen Lohnsteuer in Haftung nehmen. Der Arbeitgeber vertrat dagegen die Ansicht, dass es sich um gesondert zu behandelnde Werbeverträge handele. Die Anmietung stehe in eigenbetrieblichem Interesse und sei Teil des Marketings.

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 3.12.2019 (Aktenzeichen 1 K 3320/18 L) die Ansicht des Finanzamts bestätigt, wonach die Zahlungen des Ar-

beitgebers an seine Mitarbeiter im Zusammenhang mit der Anbringung der mit dem Schriftzug des Arbeitgebers versehenen Kennzeichenhalter **als Lohn einzustufen** waren.

Der **Lohnbegriff** ist sehr weit gefasst. Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zu Grunde liegen muss. Arbeitslohn liegt dagegen dann nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse oder auf Grund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird. Insoweit ist aber nicht ausreichend, dass nach der äußerlichen Gestaltung getrennte Verträge vorliegen. Vielmehr muss nach objektiver Betrachtung dem gesonderten Rechtsverhältnis eine wirtschaftliche Eigenständigkeit zukommen, bei der die betriebsfunktionale Zielsetzung des Arbeitgebers im Vordergrund steht. Hieran fehlt es nach Auffassung des Gerichts, wenn die Rechtsbeziehung nicht auch **losgelöst vom Dienstverhältnis** als marktgerechtes entgeltliches Geschäft bestehen könnte.

Unter diesen Gesichtspunkten stufte das Gericht vorliegend die Zahlungen als Arbeitslohn ein. Das Gericht hebt insoweit hervor:

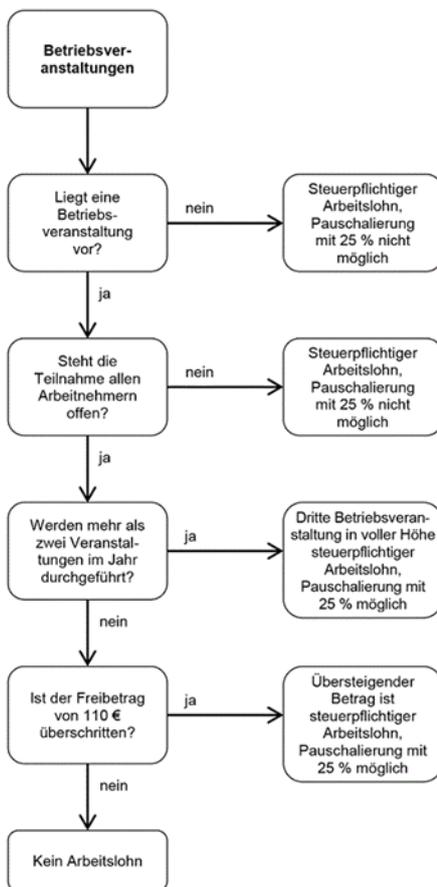
- Die Ausgestaltung der Mietverträge über die Werbefläche an den privaten Pkw spricht nicht dafür, dass die Stpfl. ihr eigenbetriebliches Interesse, eine optimale Werbewirkung zu erzielen, ernsthaft in den Vordergrund stellte. Die Verträge enthielten keinerlei Vorgaben, um einen werbewirksamen Einsatz des Fahrzeugs zu fördern bzw. sicherzustellen. Eine Regelung dazu, ob an dem Fahrzeug noch Werbung für andere Firmen angebracht werden durfte oder eine Exklusivität geschuldet war, wurde ebenfalls nicht getroffen.
- Ein weiterer Aspekt war die Bemessung der Gegenleistung. Diese orientierte sich offensichtlich an der gesetzlich geregelten Freigrenze, innerhalb derer sonstige Einkünfte steuerfrei sind. Für sich gesehen kann dieser Umstand zwar nicht zu einer Einordnung als Lohn führen. Jedoch wird daran deutlich, dass bei der Vertragsgestaltung und der Preisfindung nicht der Wert des Werbeeffekts ausschlaggebendes Kriterium war, wie dies bei Verträgen im Wirtschaftsleben der Regelfall ist. Dies spricht ebenfalls dagegen, dass das betriebsfunktionale Interesse der Stpfl. im Vordergrund stand.
- Schließlich spricht auch die Tatsache, dass die Laufzeit des Vertrags an das Bestehen des Arbeitsverhältnisses geknüpft ist, dafür, dass die Stellung als Arbeitnehmer der Stpfl. Geschäftsgrundlage des Werbevertrags ist und es sich bei dem vereinbarten Entgelt daher um Arbeitslohn handelt.

Handlungsempfehlung:

In derartigen Fällen ist die individuell gewählte Gestaltung sorgfältig zu würdigen. In solchen Fällen kann – wie im Streitfall – Lohn vorliegen, es können aber auch separate Werbeverträge anerkannt werden. Soweit im konkreten Fall eine Vielzahl an Arbeitnehmern betroffen ist, empfiehlt sich die **Absicherung über eine Lohnsteueranrufungsauskunft**.

13 Jahresabschlussfeier ausschließlich für Führungskräfte – Möglichkeiten der Pauschalbesteuerung

Lädt der Arbeitgeber zu einer Betriebsveranstaltung ein, so ist regelmäßig gewünscht, dass die Arbeitnehmer nicht mit Lohnsteuer belastet werden. Insoweit stellt sich zunächst die Frage, ob steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt und wenn ja, ob dieser vom Arbeitgeber mit 25 % pauschal versteuert werden kann. Die Grundfragen können mittels des folgenden Prüfschemas abgeklärt werden:



(Quelle: ABC des Lohnbüros 2020, Rz. 1394)

Einen in der Praxis häufig vorkommenden Fall hatte aktuell das Finanzgericht Münster zu klären. Streitig war, ob die Stpfl. die Lohnsteuer auf Zuwendungen an angestellte Führungskräfte aus Anlass einer Jahresabschlussfeier mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben durfte. Die Stpfl. betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Industrieunternehmen. Für das Jahr 2015 optierte sie zur generellen Pauschalierung der Sachzuwendungen – insoweit kommt ein Pauschsteuersatz von 30 % auf alle Sachzuwendungen an die Mitarbeiter zur Anwendung. Ende Oktober 2015 fand eine Veranstaltung im betriebseigenen Gästehaus der Stpfl. statt. Bei dieser Veranstaltung handelte es sich um eine Jahresabschlussfeier, zu der nur angestellte Führungskräfte der Stpfl. eingeladen worden waren. Die Jahresabschlussfeier wurde pauschal mit 25 % versteuert, da es sich nach der Auffassung der Stpfl. um eine Betriebsveranstaltung im steuerlichen Sinne handelte. Ein Freibetrag wurde nicht angesetzt. Die Finanzverwaltung ging dagegen im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung davon aus, dass die Veranstaltung nach § 37b EStG, also mit 30 % Pauschalsteuer, zu erfassen sei. Da die Veranstaltung nicht allen Mitarbeitern offen gestanden habe, handele es sich nicht um eine Betriebsveranstaltung im steuerlichen Sinne und daher sei die übliche Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % nicht anwendbar.

Das Finanzgericht Münster hat nun mit Urteil vom 20.2.2020 (Aktenzeichen 8 K 32/19 E, P, L) die Ansicht des Finanzamtes bestätigt. Das Gericht stellt Folgendes heraus:

- Die Stpfl. hat den Teilnehmern an der Jahresabschlussfeier steuerbaren Arbeitslohn in Höhe der von ihr getätigten Aufwendungen zugewendet. Bei der Jahresabschlussfeier handelt es sich auch nach der gesetzlichen Definition um eine

Betriebsveranstaltung. Allerdings **kann der 110 €-Freibetrag nicht abgezogen werden**, weil die Jahresabschlussfeier nicht allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offenstand, sondern nur Führungskräften.

- Auch eine Pauschalbesteuerung mit 25 % kommt wegen des **eingeschränkten Teilnehmerkreises** nicht in Betracht.
- Einzubeziehen in die Zuwendung sind auch die Aufwendungen für die Dekoration des Gästehauses und die Projektleitung durch den Eventveranstalter. Die frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach Kosten für die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung – z.B. Kosten für die organisatorischen Tätigkeiten eines Eventveranstalters – nicht zu berücksichtigen sind, ist nach Ansicht des Finanzgerichts durch die gesetzliche Neuregelung überholt.

Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, so dass abzuwarten bleibt, ob diese Fragen letztlich vom Bundesfinanzhof zu klären sind. In der Fachliteratur ist die Frage der Behandlung von Kosten für den Rahmen der Veranstaltung umstritten.

Für Unternehmer und Freiberufler

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

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

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

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

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

Hinweis:

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

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

Handlungsempfehlung:

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

15 Abgrenzung von Einkünften aus freiberuflicher heil- und heilhilfsberuflicher Tätigkeit

Heil- und heilhilfsberufliche Tätigkeiten werden in vielfachen Ausprägungen ausgeübt. Steuerlich können diese als freiberufliche Tätigkeit oder auch als gewerbliche Tätigkeit eingestuft werden. Letzteres hat insbesondere zur Folge, dass die Einkünfte auch der Gewerbesteuer unterliegen. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben vom 20.11.2019 (Aktenzeichen IV 6 – S 2246/19/10001) die Hinweise zur Abgrenzung aktualisiert.

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

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

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

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

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

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

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

Es liegt regelmäßig keiner der im Gesetz aufgeführten freiberuflichen Berufe vor. Vielmehr ist zu prüfen, ob die Tätigkeit der eines **Katalogberufs ähnlich** ist. Es ist sowohl die Vergleichbarkeit der jeweils ausgeübten Tätigkeiten nach den sie charakterisierenden Eigenschaften als auch die Vergleichbarkeit der Ausbildung und der Bedingungen, an die das Gesetz die Berufsausübung knüpft, erforderlich. Dabei ist auf diejenigen Katalogberufe abzustellen, die eine heilberufliche Tätigkeit beinhalten (Ärzte, Heilpraktiker und Krankengymnasten). Diese vergleichbaren Katalogberufe dürfen regelmäßig nur nach Erlangung einer staatlichen Erlaubnis ausgeübt werden, die erst nach erfolgreichem Abschluss eines durch Gesetz geregelten Ausbildungsgangs erteilt wird. Folglich muss auch der Ausübende einer „ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit“ diese Voraussetzungen erfüllen. Entsprechende Kenntnisse können aber nicht nur durch eine entsprechende Abschlussprüfung nachgewiesen werden. Um eine freiberufliche Tätigkeit handelt es sich auch, wenn eine Zulassung i.S.d. § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen erteilt wurde. Eine solche Zulassung steht der staatlichen Anerkennung gleich. Fehlt es auch an dieser Zulassung, kann durch ein Gutachten nachgewiesen werden, dass die Ausbildung, die Erlaubnis und die Tätigkeit des Stpfl. mit den Erfordernissen des § 124 Abs. 2 Satz 1 Nr. 13 SGB V vergleichbar sind.

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

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

Folgende Berufsgruppen erfüllen die Voraussetzungen nicht:

- Krankenpflegehelfer,
- Altenpflegehelfer.

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

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

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

Die **Beschäftigung von vorgebildeten Fachkräften** steht regelmäßig der Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit nicht entgegen. Voraussetzung ist jedoch, dass der Berufsträger eigenverantwortlich und auf Grund eigener Fachkenntnisse auch leitend tätig wird. Es reicht dafür im Bereich der ambulanten Kranken- und Altenpflege aus, wenn der Berufsträger auf Grund seiner Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Pfl egetätigkeit der Mitarbeiter bei jedem einzelnen Patienten Einfluss nimmt, so dass die Leistung den „Stempel seiner eigenen Persönlichkeit“ trägt.

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

Hinweis:

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

17 Umsatzsteuerbefreiung für „Schul- und Hochschulunterricht“

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

Nun wird allerdings der dort verwendete Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ zunehmend wieder enger ausgelegt. Dies dahingehend, dass es sich um „ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen systembildenden Stufen“ handeln muss. Auf dieser Basis hat der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 7.10.2019 (Rechtssache C-47/19) entschieden, dass Surf- und Segelschulunterricht nicht steuerfrei ist, auch wenn die Leistungen den Unterricht der Teilnehmer an Schulen und Hochschulen vorbereiten bzw. ergänzen.

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

Handlungsempfehlung:

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

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

18 Gewerbesteuerliche Behandlung vorbereitender Betriebsausgaben

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

Auf diesen Umstand hat jüngst die Finanzverwaltung mit Schreiben des Landesamts für Steuern Niedersachsen v. 12.8.2019 (Aktenzeichen G 1421-17 – St 25/St

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

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

Handlungsempfehlung:

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

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

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

Der Stpfl. versuchte seine Einstufung der Halle und den Ansatz der AfA-Dauer von lediglich 14 Jahren mit einem eigenen Sachverständigengutachten zu stützen. Die von der Finanzverwaltung herausgegebenen AfA-Tabellen geben die Auffassung der Verwaltung wieder und haben zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich, sind aber für die Gerichte nicht bindend. Soll hiervon abgewichen werden, muss der Stpfl. eine qualifizierte Begründung geben. Dies ist vorliegend nicht geschehen. Der Sachverständige grenzt in seinem Gutachten die in ihrer Gesamtheit als Stahlleichtbau errichtete Halle bereits auf Grund ihres Baustandards von der sog. „Leichtbauweise“ i.S.d. AfA-Tabellen ab. Es liege ein klassischer (Stahl-)Skelettbau vor. Die Gebäudehülle bestehe dagegen aus Elementen des Stahlleichtbaus (Kassetten und Trapezbleche). Diese Profile seien kaltgeformt, dünnwandig, gedämmt und oberflächenveredelt. Ein derartiger Standard entspreche nicht dem Standard laut AfA-Tabellen, wonach einfache Wände aus Holz, Blech, Faserzement sowie Dächer aus Papp-, Blech- oder Wellfaserzementplatten als sog. „Leichtbau“ beschrieben werden. Dieser Baustandard sei äußerst niedrig. Das Gericht verwies darauf, dass eine Anwendung der AfA-Tabelle allenfalls entfallen könne, wenn die Definitionen in der Tabelle auf Grund falscher Annahmen nicht zur Schätzung der Nutzungsdauer herangezogen werden können. In diesem Fall sei jedoch die tatsächliche Nutzungsdauer qualifiziert nachzuweisen.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass die Geltendmachung einer von den AfA-Tabellen der Finanzverwaltung abweichenden Nutzungsdauer im Zweifel die Vorlage eines fachlich ordnungsgemä-

Ben Gutachtens erfordert. Nicht ausreichend ist es darzulegen, dass die Annahme in der amtlichen AfA-Tabelle unzutreffend sei. Vielmehr muss dann für den konkreten Fall ein fachlich begründeter Nachweis der Nutzungsdauer erfolgen.

20 Elektronische Registrierkassen: Bonpflicht, Anzeigepflichten

a) Belegausgabepflicht (Bonpflicht)

Bekanntlich besteht seit dem 1.1.2020 eine Belegausgabepflicht, wenn aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle mit elektronischen oder computergestützten Kassensystemen oder Registrierkassen erfasst werden. Ein Beleg ist anlässlich jedes einzelnen Geschäftsvorfalles auszugeben. Der Beleg muss allerdings nicht in Papierform ausgegeben werden, ein elektronischer Beleg reicht aus. So werden am Markt Kassensysteme angeboten, bei denen sich der Kunde unmittelbar nach dem Zahlungsvorgang z.B. mittels des Smartphones einen Beleg abrufen kann. Falls ein Papierbeleg ausgegeben wird, so muss dieser dem am Geschäftsvorfall Beteiligten zur Entgegennahme angeboten werden. Eine Pflicht zur Annahme oder gar Aufbewahrung des Belegs durch den Kunden besteht nicht; verweigert dieser die Annahme, kann der Unternehmer den Beleg vernichten.

Das Gesetz sieht ausdrücklich die Möglichkeit vor, dass die **Finanzbehörden auf Antrag von der Belegausgabepflicht befreien** können und zwar „aus Zumutbarkeitsgründen“ bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen.

Hinweis:

Diese Ausnahme ist beim für den Betrieb zuständigen Finanzamt zu beantragen. Abzuwarten bleibt, wie restriktiv die Finanzverwaltung diese Regelung auslegen wird.

Verstöße gegen die Verpflichtung zur Belegausgabe ziehen **keine unmittelbaren Sanktionen** nach sich. Möglich ist für die Finanzverwaltung aber die Durchsetzung der Pflicht zur Belegausgabe mittels Zwangsgeld. Auch könnten nachhaltige Verstöße gegen die Belegausgabepflicht verstärkt zu einer unangekündigten Kassen-Nachschau (Kassenprüfung) veranlassen.

b) Meldung des Einsatzes von Kassensystem an das Finanzamt

Außerdem besteht eine **Mitteilungspflicht über die Verwendung (und Außerbetriebnahme) von elektronischen Kassensysteme**. Die Mitteilung muss vom Stpfl. an das zuständige Finanzamt erfolgen. Mitzuteilen sind Name und Steuernummer des Stpfl., Art der zertifizierten Sicherheitseinrichtung, Art, Anzahl und Seriennummern der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme, Datum der Anschaffung oder Datum der Außerbetriebnahme. Die Mitteilung hat innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme des elektronischen Aufzeichnungssystems zu erfolgen. Für die vor dem 1.1.2020 angeschafften elektronischen Aufzeichnungssysteme läuft die Mitteilungsfrist nach den gesetzlichen Vorgaben bis zum 31.1.2020.

Aktuell ist diese **Mitteilungspflicht von der Finanzverwaltung allerdings ausgesetzt**. Die Mitteilungspflicht soll erst dann einsetzen, wenn eine elektronische Übermittlungsmöglichkeit für die Mitteilung eingerichtet ist. Dies wird die Finanzverwaltung dann offiziell mitteilen.

Handlungsempfehlung:

Bei Einsatz von elektronischen Kassensystemen muss zwingend darauf geachtet werden, dass diese den Anforderungen der Finanzverwaltung genügen. Dies ist ausreichend zu dokumentieren. Insoweit ist die Verfahrensdokumentation von besonderer Bedeutung. Im Zweifel sollte dafür rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

c) Gefahr der Zuschätzung bei gravierenden Kassenmängeln

Ein aktuelles Urteil des Finanzgericht Münster bestätigt die Gefahr von Gewinnhinzuschätzungen bei gravierenden Kassenführungsmängeln.

Im Streitfall ging es um den Betrieb eines Sushi-Restaurants. Der Stpfl. setzte in den Streitjahren eine elektronische Registrierkasse ein. Sie verfügte über ein proprietäres Kassensystem, also ein herstellereigenes Betriebssystem mit geschlossener Firmware. Die Registrierkasse war älterer Bauart. Auf ihr konnte der Stpfl. Fiskaljournaldaten für die Streitjahre nicht speichern. Die in der Kasse zunächst gespeicherten Daten wurden wegen begrenzter Speichermöglichkeiten (während der Streitjahre 2 Megabyte) überschrieben. Während der Stpfl. die von dieser Kasse am Ende des Geschäftstags ausgedruckten Tagesendsummenbons (Z-Bons) aufbewahrte, vernichtete er die von der Registrierkasse ebenfalls ausgedruckten Warengruppenberichte. Für unbare Kreditkarten- und EC-Karten-Umsätze verfügte er über ein entsprechendes Kartenlesegerät. Im Kassensystem fand aber keine Trennung der baren von den unbaren Einnahmen statt, weshalb sämtliche Einnahmen als Bareinnahmen ausgewiesen wurden. Der Stpfl. erfasste Tageseinnahmen in einem Kassenbuch, das er mittels eines Tabellenkalkulationsprogramms erstellte.

Das Finanzamt führte beim Stpfl. eine Außenprüfung durch, die die Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer für die Streitjahre betraf. Während der Außenprüfung überließ der Stpfl. dem Außenprüfer zwei Speisekarten, die dieser während des Streitzeitraums eingesetzt hatte. Der Außenprüfer gelangte zu dem Ergebnis, dass die vom Stpfl. eingesetzte Kasse Aufzeichnungsmängel aufweisen würde, weil die erfassten Tageseinnahmen täglich gelöscht, der Stpfl. bis auf das Benutzerhandbuch weder Organisationsunterlagen noch die Verfahrensdokumentation zur elektronischen Registrierkasse habe vorlegen können und die Finanzwege nicht getrennt aufgezeichnet habe (also bar und unbar vereinnahmte Einnahmen jeweils nicht gesondert festgehalten habe). Wegen dieser Beanstandungen schätzte der Außenprüfer zusätzliche Betriebseinnahmen hinzu, indem er auf den Wareneinsatz des Stpfl. einen Rohgewinnaufschlagsatz nach der amtlichen Richtsatzsammlung anwandte.

Das Finanzgericht Münster bestätigte mit Urteil vom 20.12.2019 (Aktenzeichen 4 K 541/16 E, G, U, F) die vom Finanzamt vorgenommene Gewinnschätzung. Da vorliegend Bargeschäfte getätigt wurden, ist das Kassenbuch ein wesentlicher Teil der Buchführung. Damit können Mängel der Kassenführung der gesamten Buchführung die Ordnungsmäßigkeit nehmen. Vorliegend führt das Gericht vor allem folgende Mängel auf:

- Ein **gravierender Mangel** wird bereits in der **Führung des Kassenbuchs mittels eines Tabellenkalkulationsprogramms** gesehen. Derartige Aufzeichnungen bieten mangels entsprechender Festschreibung keinerlei Gewähr für die fortlaufende, vollständige und richtige Erfassung aller Bargeschäfte ähnlich einem Kassenbuch oder einem Kassenbericht. Die Aufzeichnungen sind veränderbar, ohne dass die Veränderungen kenntlich gemacht werden.
- Auch der im Kassenbuch **ausgewiesene Kassenbestand zum Geschäftsjahresende war nicht plausibel**. Nach Aussagen des Stpfl. verblieb am Geschäftstagsende jeweils nur ein Wechselgeldbestand. Im Kassenbuch wurde dagegen ein sehr viel höherer Bestand ausgewiesen. Insoweit sei auch die sog. Kassensturzfähigkeit nicht gewährleistet gewesen.

Handlungsempfehlung:

Die Rechtsprechung hat zwar vielfach bestätigt, dass nicht bereits kleinere, sondern erst gravierende Mängel in der Kassenführung zu Hinzuschätzungen führen können.

Die Wichtigkeit einer formal ordnungsgemäßen Kassenführung kann dennoch nicht oft genug betont werden. In der Praxis sollte bei bargeldintensiven Betrieben **in regelmäßigen**

Abständen anhand einer Checkliste die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung überprüft werden.

21 Umsatzsteuer: Rückwirkung berichtigter Rechnungen

Eingangrechnungen berechtigen – unter den sonstigen Voraussetzungen – nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn alle gesetzlich geforderten Angaben enthalten sind. Fehlen nun in der Rechnung Angaben oder sind Angaben unzutreffend, so ist eine Berichtigung der Rechnung möglich. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Entscheidung vom 5.9.2019 (Aktenzeichen V R 12/17) nochmals ausdrücklich klargestellt, dass eine solche Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt zurückwirkt, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde. D.h., der Vorsteuerabzug ist in dem Monat möglich, in dem die ursprüngliche Rechnung vorlag. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich um eine berichtigungsfähige Rechnung handelt, also mindestens Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalten sind. Die Finanzverwaltung vertritt in diesen Fällen oftmals die Ansicht, dass der Vorsteuerabzug erst dann möglich wäre, wenn die berichtigte Rechnung vorliegt, was Steuernachzahlungszinsen auf die Korrektur des ursprünglichen Vorsteuerabzugs nach sich zieht.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollten alle eingehenden Rechnungen sorgfältig daraufhin überprüft werden, ob alle erforderlichen Rechnungsangaben vorhanden sind. Ansonsten sollte eine berichtigte Rechnung angefordert werden.

22 Anwendung der Kleinunternehmerregelung bei der Differenzbesteuerung unterliegenden Wiederverkäufern

Kann von der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht werden, so braucht keine Umsatzsteuer ausgewiesen und an das Finanzamt abgeführt zu werden, was vor allem dann interessant ist, wenn überwiegend an Endverbraucher verkauft bzw. geleistet wird. Die Kleinunternehmergrenze wurde aktuell zum 1.1.2020 angehoben. Diese Regelung kann angewendet werden, wenn der Bruttoumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 22 000 € (bisher: 17 500 €) nicht überstiegen hat und im lfd. Kalenderjahr voraussichtlich nicht mehr als 50 000 € betragen wird.

Der Bundesfinanzhof hatte nun über die Anwendung der Kleinunternehmerregelung bei der Differenzbesteuerung unterliegenden Wiederverkäufern zu entscheiden. Mit Urteil vom 23.10.2019 (Aktenzeichen XI R 17/19) hat das Gericht klargestellt, dass bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes nach der Kleinunternehmerregelung bei einem Händler, der der Differenzbesteuerung unterliegt, nicht auf die Differenz zwischen dem geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis (Handelsspanne), sondern auf die Gesamteinnahmen abzustellen ist.

Handlungsempfehlung:

Auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann verzichtet werden. Dies ist insbesondere dann sinnvoll, wenn der Vorsteuerabzug eröffnet werden soll und die Steuerpflicht der Ausgangsumsätze für die Leistungsempfänger nicht zu einer Mehrbelastung führt, da ausschließlich (oder zumindest überwiegend) an zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer geliefert bzw. geleistet wird. Bei Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist die geschuldete Umsatzsteuer (abzgl. Vorsteuern) nach den üblichen Regeln in den Voranmeldungen zu erklären und an das Finanzamt abzuführen.

Hat der Unternehmer zur Regelbesteuerung optiert, ist er an diese Entscheidung fünf Jahre gebunden.

23 **Vorsicht bei unentgeltlicher Übertragung des Betriebs gegen Nießbrauchs- vorbehalt**

Die unentgeltliche Übertragung von Betrieben oder von Personengesellschaftsanteilen auf die nächste Familiengeneration kann ertragsteuerlich vielfach zu Buchwerten, also ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen. In diesen Fällen wird nicht selten zur Absicherung der Seniorgeneration ein Nießbrauchsrecht zu deren Gunsten vereinbart. In derartigen Gestaltungen ist allerdings sorgfältig zu prüfen, ob tatsächlich eine Buchwertfortführung möglich ist. Auf folgende Entscheidungen bzw. Aussagen der Finanzverwaltung ist hinzuweisen:

- Die **unentgeltliche Übertragung eines im Ganzen verpachteten gewerblichen Einzelunternehmens unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts** kann nicht zu Buchwerten erfolgen, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25.1.2017, Aktenzeichen X R 59/14, entschieden hat.
- Erfolgt die **Übertragung eines Mitunternehmeranteils** unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts und wird der neue Gesellschafter Mitunternehmer, steht der Nießbrauchsvorbehalt der Buchwertfortführung nicht entgegen. Dies hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 20.11.2019 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2241/15/10003) bestätigt.
- Nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20.9.2019 (Aktenzeichen 11 K 4132/15 E, G) ist die **unentgeltliche Übertragung eines Einzelunternehmens unter Nießbrauchsvorbehalt** dagegen nicht zu Buchwerten möglich. In diesen Fällen sei nicht die Voraussetzung erfüllt, dass der bisherige Gewerbetreibende seine gewerbliche Tätigkeit aufgebe, da er diese wegen des Nießbrauchsrechts zwar nicht als rechtlicher Eigentümer, aber auf Grund des Nießbrauchsrechts fortführt. Gegen dieses Urteil ist nun aber unter dem Az. X R 35/19 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist. In Gestaltungsfällen ist aber Vorsicht geboten.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelnen ist die Abgrenzung der Fälle, die ertragsteuerlich zu Buchwerten erfolgen können, noch nicht abschließend geklärt. In einschlägigen Fällen sollte dringend steuerlicher Rat eingeholt werden.

24 **„Corona-Krise“ – Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2019?**

Aktuell steht bei den meisten Unternehmen die Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2019 an. Mittlerweile hat die Ausbreitung des Coronavirus deutliche Auswirkungen auf die Wirtschaft. Unternehmen sind in unterschiedlichster Weise betroffen, unmittelbar z.B. im Gastronomie-, Beherbergungs- oder Veranstaltungsgewerbe und im Einzelhandel sowie bei bestimmten Dienstleistungen, wie z.B. Frisören, oder auch mittelbar dadurch, dass Absatzmärkte nicht mehr in dem gewohnten Maße bedient werden können oder Lieferanten ausfallen. Insoweit stellt sich die Frage, ob dies Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2019 hat:

- **Wertaufhellung versus Wertbegründung:** Bilanzielle Konsequenzen könnten etwa in der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder in der Bildung von Rückstellungen liegen. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss sind grds. alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen. Unerheblich ist, dass diese erst später bekannt werden. Treten die Ursachen für einen bilanziell relevanten Sachverhalt erst nach dem Abschlussstichtag auf, liegt ein sog. wertbegründendes Ereignis vor, das auf Grund des Stichtagsprinzips erst in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Folgeperiode zu berücksichtigen ist. Bei der Qualifizierung der Auswirkungen des Coronavirus per 31.12.2019 als wertaufhellend oder wertbegründend ist zu berücksichtigen, dass die Ausbreitung einen fortdauernden

Prozess und nicht ein zeitpunktbezogenes Ereignis darstellt. Erste Fälle von Infektionen sind zwar bereits Anfang Dezember 2019 bekannt geworden, damals aber noch regional begrenzt. Da erst die sprunghafte Ausweitung der Infektionen zu den aktuellen wirtschaftlichen Auswirkungen geführt hat (wie Schließung von Betrieben und dadurch bedingte Beeinträchtigungen von Liefer- und Absatzprozessen) und diese Ausweitung erst ab dem Januar 2020 aufgetreten ist, ist in der Regel davon auszugehen, dass Risiken im Zusammenhang mit dem Coronavirus als weltweite Gefahr wertbegründend einzustufen sind und dementsprechend die bilanziellen Konsequenzen erst in Abschlüssen mit Stichtag nach dem 31.12.2019 zu berücksichtigen sind.

- **Berichterstattung im Anhang:** Werden die Entwicklungen rund um das Coronavirus als wertbegründend eingestuft, ist im Anhang des handelsrechtlichen Abschlusses zum 31.12.2019 hierüber zu berichten, wenn ein „Vorgang von besonderer Bedeutung“ vorliegt. In dieser Nachtragsberichterstattung sind Art und finanzielle Auswirkungen des Vorgangs anzugeben. Ob die Ausbreitung des Coronavirus und die damit einhergehenden wirtschaftlichen Konsequenzen für das jeweilige Unternehmen von besonderer Bedeutung sind, muss im Einzelfall entschieden werden. Generell ist ein Vorgang von besonderer Bedeutung, wenn seine Auswirkungen geeignet sind, das Bild, das der Abschluss zum Abschlussstichtag vermittelt, zu beeinflussen und ohne die Nachtragsberichterstattung die Entwicklung nach dem Abschlussstichtag von den Abschlussadressaten wesentlich anders beurteilt werden würde. Ohne Zweifel ist eine Berichterstattung erforderlich, wenn die jetzige Wirtschaftsentwicklung für das Unternehmen bestandsgefährdend ist.
- **Lagebericht:** Muss wie bei der mittelgroßen und großen GmbH oder GmbH & Co. KG ein Lagebericht erstellt werden, so schlagen sich die aktuellen Entwicklungen regelmäßig in den Risikoberichten nieder. Eine Berichtspflicht im Risikobericht besteht grundsätzlich, wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu negativen Abweichungen von Prognosen oder Zielen des Unternehmens führen können, es sich dabei um ein wesentliches Einzelrisiko handelt und andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Unternehmens vermittelt wird. Dies ist für den Einzelfall zu prüfen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sind die Auswirkungen sorgfältig zu analysieren und die gewonnenen Erkenntnisse zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu dokumentieren. Von besonderer Bedeutung ist aktuell auch die Unterschrift der Geschäftsführer bzw. des Unternehmers unter Angabe des Datums unter dem Jahresabschluss, da dies den Zeitpunkt der Erstellung – und damit den Kenntnisstand – dokumentiert.

25 Bewertung von Rückstellungen: Deckelung auf den Wert der Handelsbilanz

Hinsichtlich Ansatz und Bewertung in der steuerlichen Gewinnermittlung mittels Bilanzierung (nicht also bei Einnahmen-Überschussrechnung) wird im Grundsatz auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verwiesen. Im Grundsatz sind also die handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsregeln auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn es ausdrückliche steuerliche Regeln zu Ansatz und/oder Bewertung gibt, die vorrangig zu berücksichtigen sind, so z.B. für die Abschreibung von Wirtschaftsgütern, Bewertung von Pensionsrückstellungen oder das steuerliche Verbot zur Bildung von Rückstellungen für Drohverluste.

Strittig war nun die **Bewertung von sonstigen Rückstellungen**. Im Grundsatz bestehen insoweit detaillierte Bewertungsvorgaben sowohl für die Handelsbilanz als auch für die Steuerbilanz. Es gilt:

- **Handelsbilanz:** Rückstellungen sind mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag, also den Kosten im Zeitpunkt der Inanspruchnahme und unter Berücksichtigung einer Abzinsung auf den Bilanzstichtag mittels eines laufzeitäquivalenten Marktzinseszinses anzusetzen.
- **Steuerbilanz:** Rückstellungen sind mit den Wertverhältnissen zum Bilanzstichtag und unter Berücksichtigung einer Abzinsung auf den Bilanzstichtag mittels eines gesetzlich festgelegten Zinssatzes von 5,5 % p.a. anzusetzen.

Im Ergebnis ergibt sich in den meisten Fällen nach diesen Vorgaben in der Steuerbilanz ein geringerer Rückstellungswert als in der Handelsbilanz. Anders ist dies allerdings bei **Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen** – in diesen Fällen liegt eher atypisch der handelsrechtliche Ansatz vielfach unter den steuerbilanziellen. Handelsrechtlich sind Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen über einen Zeitraum bis zum Ende der Erfüllung abzuzinsen. Demgegenüber ist steuerrechtlich eine Abzinsung nur bis zum Beginn der Erfüllung vorgesehen. So kann wegen des längeren Abzinsungszeitraums bei Sachleistungsrückstellungen handelsrechtlich ein niedrigerer Wertansatz für die Rückstellung anzusetzen sein. Für diesen Fall – im Urteilsfall ging es um die **Rekultivierung von Abbaugrundstücken** – hat nun der Bundesfinanzhof eine bislang strittige Frage geklärt. Und zwar sieht das Einkommensteuergesetz detaillierte Bewertungsregeln für diesen Fall vor, diese sind aber mit der Formulierung „höchstens insbesondere“ eingeleitet. Mit Entscheidung vom 20.11.2019 (Aktenzeichen XI R 46/17) hat der Bundesfinanzhof nun die bislang von der Finanzverwaltung vertretene Ansicht bestätigt, dass dies so auszulegen ist, dass der Rückstellungsansatz nach oben begrenzt wird durch einen niedrigeren handelsrechtlichen Wert, auch wenn sich nach den steuerlichen Berechnungsvorgaben an sich ein höherer Ansatz ergeben würde. Insofern sei nur der geringere Wert anzusetzen.

Hinweis:

Gerade bei längeren Erfüllungszeiträumen für die Sachleistungsverpflichtung kann dies dazu führen, dass steuerlich ein deutlich niedrigerer handelsrechtlicher Rückstellungswert anzusetzen ist. In diesen unbefriedigenden Fällen bleibt für die Praxis nur, handelsrechtliche Möglichkeiten zu einem möglichst hohen Ansatz der Rückstellung auszuschöpfen, um die begrenzende Wirkung dieser steuerlichen Regelung zumindest einzugrenzen.

26 Versteuerung einer Betriebsveräußerung gegen Zeitrente kann hinausgeschoben werden

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 5.11.2019 (Aktenzeichen X R 12/17) bestätigt, dass der Gewinn aus einer Betriebsveräußerung auch dann nicht sofort besteuert werden muss, sondern (wahlweise) erst bei Zufluss steuerlich erfasst wird, wenn eine langfristige Zeitrente vereinbart ist. Gerichtlich geklärt war dies bereits für den Fall einer Leibrente, bei einer Zeitrente war dies aber fraglich. Voraussetzung ist aber, dass die **Zeitrente langfristig gewährt wird und Versorgungscharakter hat**. Im Urteilsfall betrug die Laufzeit 123 Monate und im Kaufvertrag war festgehalten, dass die Verrentung der Altersversorgung des Stpfl. diene.

Allerdings hat das Gericht insoweit dann auch konsequent entschieden, dass bei Zufluss der Rentenzahlungen neben dem enthaltenen Tilgungsanteil auch der zu versteuernde Zinsanteil als **nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb** zu erfassen ist und nicht etwa als lediglich der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegende Kapitaleinkünfte. Anders verhält es sich nur, wenn der Stpfl. sein Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung nicht ausübt und der Veräußerungsgewinn der Sofortversteuerung unterliegt. In diesem Fall wird eine gegenüber dem Erwerber bestehende Forderung zu Privatvermögen und der Zinsanteil führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen.

Handlungsempfehlung:

Die Zuflussbesteuerung kann steuerlich große Vorteile bringen und sollte stets geprüft werden.

27 Bedingungen für eine tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Praxis

Bei Veräußerung einer freiberuflichen Praxis können unter bestimmten Bedingungen bei der Einkommensteuer ganz erhebliche Steuersatzermäßigungen (nur 56 % des ansonsten anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes) in Anspruch genommen werden. Voraussetzung ist allerdings insbesondere, dass der Stpfl. das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist.

Nach der langjährigen Rechtsprechung ist für die tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Praxis zusätzlich Bedingung, dass der Stpfl. die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner bisherigen Tätigkeit entgeltlich und definitiv auf einen anderen überträgt. Hierzu muss der Veräußerer **seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen**. Wann eine „definitive“ Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen vorliegt, hängt aber jeweils von den Umständen des Einzelfalls ab. Eine starre zeitliche Grenze, nach der die Tätigkeit steuerunschädlich wieder aufgenommen werden kann, besteht nicht. Dementsprechend sei auch keine „Wartezeit“ von mindestens drei Jahren einzuhalten. Dies bestätigt aktuell der Bundesfinanzhof mit Beschluss v. 11.2.2020 (Aktenzeichen VIII B 131/19). Vielmehr führt das Gericht aus, dass je nach den Umständen des Einzelfalls ein Zeitraum von etwa zwei bis drei Jahren ausreichend sein kann.

Weiterhin bestätigt der Bundesfinanzhof, dass es grundsätzlich **unschädlich ist**, wenn der Veräußerer als Arbeitnehmer oder als freier Mitarbeiter im Auftrag und für Rechnung des Erwerbers tätig wird. Dies wird in der Praxis vielfach zur Überleitung von Mandaten gerade aus Sicht des Erwerbers sinnvoll sein.

Auch eine **geringfügige Fortführung der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit** steht der Annahme einer begünstigten Praxisveräußerung nicht entgegen, wie das Gericht bestätigt. Eine solche geringfügige Tätigkeit liegt regelmäßig vor, wenn die auf sie entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren vor der Veräußerung weniger als 10 % der gesamten Einnahmen ausmachten. Dass der bisherige Freiberufler im Rahmen dieser geringfügigen Tätigkeit auch neue Mandate betreut, schließt entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nach Ansicht des Bundesfinanzhofs das Vorliegen einer begünstigten Praxisveräußerung nicht automatisch aus.

Handlungsempfehlung:

Stets ist der Einzelfall sorgfältig zu prüfen und anzuraten ist eine möglichst exakte Dokumentation des Geschehensablaufs.

28 Bildung von Rückstellungen für Steuernachforderungen aus einer Außenprüfung

Ergeben sich aus einer steuerlichen Außenprüfung Steuernachforderungen, so sind diese mittels Rückstellung, im Falle der Gewinnermittlung mittels Bilanzierung, zu berücksichtigen. Derartige Rückstellungen haben vielfach steuerlich letztlich keine Bedeutung, da die Steuern regelmäßig die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern dürfen. So besteht insbesondere für die Einkommen-, Körperschaft- sowie Gewerbesteuer ein steuerliches Abzugsverbot. Das Finanzgericht Münster hatte nun aber die Frage zu entscheiden, zu welchem Zeitpunkt **Mehrsteuern betreffend Umsatzsteuer** in Form von Rückstellungen gewinnmin-

dernd zu berücksichtigen sind. Im Urteilsfall wurden im Rahmen einer Außenprüfung Vorsteuern in den Jahren 2010 und 2011 nicht zum Abzug zugelassen. Strittig war nun allerdings, ob für die Belastung aus der Rückzahlung der nicht anerkannten Vorsteuern bereits in den Jahren 2010 und 2011 steuermindernd zu erfassen waren oder aber erst in dem Jahr, in dem die Außenprüfung die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzugs feststellt.

Das Finanzgericht Münster kommt in dem Urteil vom 20.8.2019 (Aktenzeichen 12 K 2903/15 G, F) zu dem Ergebnis, dass eine Rückstellung für Steuernachforderungen – die einerseits auf Grund einer Außenprüfung, denen andererseits aber keine Steuerhinterziehung zu Grunde liegt – nicht bereits im Jahr der wirtschaftlichen Verursachung, sondern erst im Jahr der „Aufdeckung“ zu bilden ist. Erst dann ist die Inanspruchnahme des Stpfl. hinreichend wahrscheinlich, was für die Rückstellungsbildung erforderlich ist.

Hinweis:

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts kann die nicht abzugsfähige Vorsteuer also erst zeitversetzt als Aufwand geltend gemacht werden, so dass sich die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage erst dann mindert.

Für Personengesellschaften

29 Finanzverwaltung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen

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

In all diesen Fällen ist darauf zu achten, dass die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung des Mitunternehmeranteils gewahrt sind. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat insoweit in den letzten Jahren die Gestaltungsspielräume für die Stpfl. zunehmend ausgeweitet. Dem folgt nun nach langem Zögern auch die Finanzverwaltung, wie mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.11.2019 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2241/15/10003) dargelegt wird. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

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

Beispiel:

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

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

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

Beispiel:

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

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

Handlungsempfehlung:

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

30 Gesellschafterdarlehen bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

Häufiger Anwendungsfall der vermögensverwaltenden Personengesellschaften sind Erbengemeinschaften, die gemeinsam eine vermietete Immobilie verwalten. Steuerlich gilt bei solchen vermögensverwaltenden Gesellschaften die sog. Bruchteilsbetrachtung. D.h., das Vermögen und die Einkünfte werden anteilig den Gesellschaftern zugerechnet, so als hätten diese mit dem anteiligen Vermögen selbst Einkünfte erzielt. Wenn einer der Gesellschafter eine Wohnung in der gemeinsamen Immobilie auf Grund eines Mietvertrags mit der Personengesellschaft selbst nutzt, hat dies z.B. zur Folge, dass dann der Mietvertrag in der Höhe, mit der der nutzende Gesellschafter an der Personengesellschaft selbst beteiligt ist, steuerlich nicht anerkannt wird.

Das Finanzgericht Düsseldorf hatte nun über die steuerliche Anerkennung von Darlehensverhältnissen zu entscheiden. Im Urteilsfall hatte ein Gesellschafter der Personengesellschaft ein Darlehen gewährt und selber dieses Darlehen bei einer Bank refinanziert. Strittig waren nun die steuerliche Behandlung der Darlehensverhältnisse und der daraus resultierenden Zinsen. Hierzu hat das Finanzgericht mit Urteil vom 8.10.2019 (Aktenzeichen 13 K 1695/19 F) entschieden:

- Ein Darlehensverhältnis zwischen einem Gesellschafter und einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist auf Grund der Bruchteilsbetrachtung steuerrechtlich nicht anzuerkennen, soweit der darlehensgewährende Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt ist. Nur soweit das Darlehensverhältnis steuerrechtlich anerkannt wird, erzielt der Gesellschafter aus den von der Gesellschaft gezahlten Zinsen Einnahmen aus Kapitalvermögen. Im Übrigen, also in Höhe der Beteiligungsquote des darlehensgewährenden Gesellschafter, sind die von der Personengesellschaft an den darlehensgewährenden Gesellschafter gezahlten Zinsen keine Werbungskosten der Personengesellschaft bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und in dieser Höhe auch keine steuerbaren Einnahmen aus Kapitalvermögen der Gesellschafter.
- Hat der Gesellschafter das der Vermietungseinkünfte erzielenden Personengesellschaft verzinslich gewährte Darlehen refinanziert, stellen die vom Gesellschafter gezahlten Schuldzinsen insoweit keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern Sonder-Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar, als das Darlehensverhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist.

Hinweis:

Dieser Fall verdeutlicht, dass vermögensverwaltende Personengesellschaften in der Umsetzung vergleichsweise komplex sind.

31 Aktuelle Entwicklungen zur „Abfärberegung“

Bei Personengesellschaften existiert die gesetzliche Regelung, nach der insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt werden, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Dies wird als **Abfärberegung** bezeichnet. Problematisch ist dies insbesondere bei Freiberuflern oder auch bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, da dann im Grundsatz alle Einkünfte der Gewerbesteuer unterliegen. Die insoweit eintretende Mehrbelastung durch Gewerbesteuer wird vielfach durch die dann gewährte Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer nur teilweise ausgeglichen. Auch führt die Einstufung als gewerbliche Tätigkeit bei einer an sich vermögensverwaltenden Personengesellschaft zu einer umfassenden steuerlichen Erfassung von Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz, da sämtliche Vermögensgegenstände dem steuerlichen Betriebsvermögen der Gesellschaft zugeordnet werden.

Insofern haben sich Änderungen sowohl durch die Rechtsprechung als auch nun durch den Gesetzgeber ergeben. Es ist nun wie in der Übersicht dargestellt zu differenzieren.

Übersicht: Abfärberegung bei Personengesellschaften

Fall	Anmerkung	Rechtsfolge
Erzielung geringfügiger gewerblicher Einkünfte neben freiberuflichen Einkünften	Geringfügigkeitsgrenze – Abfärbung tritt nicht ein, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24 500 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen	weiterhin freiberufliche Einkünfte
Erzielung nicht nur geringfügiger gewerblicher Einkünfte neben freiberuflichen Einkünften	Abfärberegung greift unabhängig davon, ob aus der gewerblichen Tätigkeit im Veranlagungszeitraum Gewinne oder Verluste erwirtschaftet werden	insgesamt gewerbliche Einkünfte

Beteiligung einer vermögensverwaltend tätigen Gesellschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft	Keine Geringfügigkeitsgrenze – Abfärbewirkung unabhängig davon, ob aus der Beteiligung Gewinne oder Verluste zugewiesen werden – Abfärbewirkung beschränkt sich auf die Einkommensteuer	Einkommensteuer: insgesamt steuerliches Betriebsvermögen – keine Gewerbesteuerpflicht (allgemeine Anerkennung dieser Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung steht aber noch aus)
---	---	---

Hinweis:

Die Abfärbewirkung kann erhebliche steuerliche Folgen nach sich ziehen. Den negativen Rechtsfolgen kann vielfach durch Gründung einer beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft und Auslagerung der gewerblichen Einkünfte oder Beteiligungen in diese begegnet werden. Auch die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft, welche die gewerblichen Beteiligungen hält und insoweit Abschirmwirkung entfaltet, kann abhelfen. In solchen Konstellationen ist rechtzeitig steuerlicher Rat einzuholen.

32 Erweiterte Grundstückskürzung kann an ganz geringfügigen gewerblichen Einkünften scheitern

Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten, aber wegen der Rechtsform – wie GmbH & Co. KG – an sich gewerbesteuerpflichtig sind, können bei der Gewerbesteuer die sog. erweiterte Grundstückskürzung in Anspruch nehmen, welche im Ergebnis dazu führt, dass keine Gewerbesteuer anfällt.

Diese Begünstigung wird aber nur gewährt, wenn der Betrieb **ausschließlich eigenen Grundbesitz** (oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen) **verwaltet** und nutzt, die Tätigkeit insoweit also nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht. Der Begriff der Ausschließlichkeit ist gleichermaßen qualitativ, quantitativ wie zeitlich zu verstehen. Eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den im Gesetz genannten unschädlichen Nebentätigkeiten zählt, schließt grundsätzlich die erweiterte Kürzung aus, auch wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist.

Ein aktuelles Urteil des Finanzgerichts Münster zeigt nun, wie eng diese Vorschrift ausgelegt wird und dass auch ganz geringfügige gewerbliche Tätigkeiten zum Verlust der steuerlichen Begünstigung insgesamt führen können. Im Urteilsfall ging es um ein **Grundstücksunternehmen** in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, welches an sich nur eigenen Grundbesitz verwaltete. Allerdings **betrieb dieses Unternehmen jeweils an einem Adventswochenende für drei Tage vier Weihnachtsstände** auf einem Weihnachtsmarkt. Dieser wurde von einem gemeinnützigen Verein veranstaltet. Den Reinerlös aus der Beteiligung an dem Weihnachtsmarkt ermittelte die Stpfl. im Wege einer vereinfachten Gewinnermittlung und der sich ergebende Saldo wurde jeweils im Folgejahr an den gemeinnützigen Verein gespendet. Hierfür wurden entsprechende Spendenbescheinigungen ausgestellt und die Spenden von der Gesellschaft steuerlich geltend gemacht.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass das Betreiben der vier Weihnachtsmarktstände in den Streitjahren für sich sämtliche Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt habe. Die Teilnahme am Weihnachtsmarkt sei kein zwingend notwendiger Teil einer Grundstücksverwaltung bzw. -nutzung. Auch dass der Gesellschaft letztlich hierdurch auf Grund der Spenden kein Gewinn verblieb, änderte an dieser Sichtweise nichts. Es handele sich um zwei getrennt zu betrachtende Vorgänge: Zunächst habe die Stpfl. einen Gewinn bzw. Reinerlös erwirtschaftet und anschließend diesen an den gemeinnützigen Verein überwiesen, der im Gegenzug eine Spendenbescheinigung ausgestellt habe.

Im Hinblick auf die in Anspruch genommene erweiterte Grundstücks Kürzung führte dies aus Sicht des Prüfers dazu, dass die Voraussetzungen für deren Anwendung nicht mehr vorgelegen hätten, da die Stpfl. nicht „ausschließlich“ Grundbesitz verwaltet habe. Damit war die Tätigkeit der Gesellschaft insgesamt der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Dieses Ergebnis bestätigte das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 21.1.2020 (Aktenzeichen 6 K 1384/18 G, F). Auch eine nur ganz geringfügige gewerbliche Tätigkeit (im Urteilsfall nur über drei Tage im Jahr und mit Einnahmen von unter 1 % der Gesamteinnahmen) sei schädlich im Hinblick auf die erweiterte Grundstücks Kürzung. Eine Ausnahme vom Gebot der Ausschließlichkeit gelte nur für Nebengeschäfte, die regelmäßig nicht mehr zu den begünstigten Tätigkeiten gehören, aber im Einzelfall zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung und -nutzung sind. Eine unschädliche Nebentätigkeit liegt nach der Rechtsprechung etwa beim Betrieb notwendiger Sonderanlagen für die Mieter vor, z.B. die Sicherstellung der Versorgung der Bewohner mit Kabelfernsehen.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, wie **eng die Voraussetzungen für die erweiterte Grundstücks Kürzung** sind. Im Zweifel sollten alle auch noch so geringfügigen Tätigkeiten, die als gewerbliche eingestuft werden könnten, unterlassen oder aber auf eine separate Parallelgesellschaft ausgelagert werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

33 Finanzgericht Hessen: Kapitalertragsteuer bei Cum-Cum-Geschäften versagt

Im Fokus der Cum-Ex- bzw. Cum-Cum-Geschäfte, bei denen es – vereinfacht gesagt – um eine mehrfache Erstattung von Kapitalertragsteuer auf Dividenden ging, stehen nicht nur die Initiatoren der Geschäfte und deren Berater, sondern Probleme ergeben sich auch für die involvierten Anleger. Bestandteil dieser Geschäfte waren auch inländische Anleger, die nach diesen Modellen die Aktien zum Dividendenstichtag erwerben sollten und entsprechend den Kapitalertragsteuerabzug begehrten. Im wirtschaftlichen Ergebnis wurde die vereinnahmte Dividende dann aber wieder der vermittelnden Bank zugewiesen und den Anlegern verblieb nur eine geringe Marge, die dann aber als Dividende steuerfrei gestellt sein sollte.

Das Hessische Finanzgericht hat nun mit Datum vom 28.1.2020 (Aktenzeichen 4 K 890/17) eine Grundsatzentscheidung über eine Cum-Cum-Gestaltung getroffen. Es wurden inländische Aktien ausländischer Anteilseigner vor dem Dividendenstichtag an inländische Gesellschaften verkauft oder verliehen und gleichzeitig vereinbart, dass nach dem Dividendenstichtag eine Rückübertragung erfolgte. Insgesamt wurde damit die gesetzlich vorgesehene pauschale Versteuerung von Dividenden erträgen bei Steuerausländern umgangen.

Beim Inländer wird die Dividende im Ergebnis steuerfrei gestellt bzw. die Kapitalertragsteuer erstattet. Nach dem Dividendenstichtag werden die Aktien dann einschließlich steuerfrei vereinnahmter Dividende dem ausländischen Anteilseigner zurückübertragen. Der beteiligte Inländer erhält hierfür eine Beteiligung an der ersparten Kapitalertragsteuer.

Das Finanzgericht hat entschieden, dass bei der Übertragung der Aktien über den Dividendenstichtag auf Grund der vertraglichen Gestaltung lediglich eine formale zivilrechtliche Rechtsposition an den Aktien, eine leere Eigentumshülle, verschafft

worden ist und die Geschäfte von vornherein darauf angelegt waren, dem ursprünglichen Aktieninhaber die Erträge aus den Aktien im wirtschaftlichen Sinne zukommen zu lassen.

Dies hat zur Folge, dass der ausländische Aktieninhaber wirtschaftlicher Eigentümer und damit Anteilseigner geblieben ist, dem die Dividendenerträge, die zum Kapitalertragsteuerabzug berechtigen, zuzurechnen sind. Der klagenden inländischen Gesellschaft wurde damit durch das Gericht mangels wirtschaftlichen Eigentums an den Aktien der beantragte Kapitalertragsteuerabzug versagt.

Auch hat das Gericht einen steuerlichen Gestaltungsmissbrauch bejaht. Eine Gestaltung ist rechtsmissbräuchlich, wenn sie gemessen an dem erstrebten wirtschaftlichen Ziel einen unangemessenen Weg wählt, der nur einer den Wertungen des Gesetzgebers widersprechenden Steuerminderung dienen soll, ohne dass sonstige beachtliche nichtsteuerliche Gründe für die Gestaltung vorliegen. Die Beurteilung als Gestaltungsmissbrauch führt steuerlich zur Rückabwicklung der Geschäfte.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass die Aufarbeitung dieser Modelle für alle involvierten Beteiligten noch lange nicht abgeschlossen ist.

34 Veräußerungsverluste aus sog. Vollrisikozertifikaten

Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen können nur begrenzt steuerlich geltend gemacht werden. Insbesondere ist regelmäßig nur eine Verrechnung mit positiven Kapitalerträgen möglich, nicht dagegen mit anderen Einkünften.

Darüber hinaus versucht die Finanzverwaltung immer häufiger Verluste insbesondere aus risikobehafteten Geschäften steuerlich gar nicht anzuerkennen. Vielfach entspricht dies allerdings nicht den gesetzlichen Vorgaben, wie die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dann zeigt. So auch ein aktuelles Urteil.

Im Urteilsfall hatte der Stpfl. Zertifikate erworben, deren Wert ausschließlich von der Entwicklung des Dow Jones EURO STOXX 50 abhängig war. Nach Insolvenz der Emittentin (die **Bank Lehman Brothers**) übertrug der Stpfl. die Zertifikate auf der Grundlage eines mit deren Rechtsnachfolgerin vor dem Oberlandesgericht geschlossenen Vergleichs gegen Zahlung eines Betrags in Höhe von 10 200 € auf diese.

Die Anschaffungskosten hatten 51 000 € betragen. Den entstandenen Verlust machte der Stpfl. bei den Kapitaleinkünften geltend, was das Finanzamt aber nicht anerkannte.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 29.10.2019 (Aktenzeichen VIII R 16/16) dem Stpfl. Recht gegeben. Der Bundesfinanzhof wertete diesen Vergleich als Veräußerung im Sinne des Gesetzes und nicht als Rückabwicklung. Im Urteilsfall kam hinzu, dass die Zertifikate vor dem 1.1.2008, also der Einführung der Abgeltungsteuer, angeschafft worden waren, jedoch nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs diese wegen der gesetzlichen Übergangsregelung dennoch zu erfassen sind.

Handlungsempfehlung:

Derartige Fälle treten in vielfachen Konstellationen auf und müssen daher in jedem Fall steuerlich sorgfältig geprüft werden. Jedoch zeigt auch dieses Urteil wieder, dass die die Verlustverrechnung ablehnende Ansicht der Finanzverwaltung stets zu prüfen ist, da diese oftmals nicht der gesetzlichen Vorgabe entspricht.

Für Hauseigentümer

35 Nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen nach einem Erbfall

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

36 Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück nach der Arbeitshilfe der Finanzverwaltung

Bei einer Immobilie können Abschreibungen nur auf die Anschaffungskosten des Gebäudes geltend gemacht werden.

Da beim Kauf – so insbesondere bei Eigentumswohnungen – regelmäßig ein Gesamtkaufpreis festgesetzt wird, muss dieser für steuerliche Zwecke auf den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits aufgeteilt werden. Zu diesem Zweck hat die Finanzverwaltung eine „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“ in Form eines Excel-Formulars veröffentlicht, die von den Finanzämtern regelmäßig strikt umgesetzt wird. Problematisch an dieser Vorgehensweise ist, dass die vielfach deutlich gestiegenen Bodenrichtwerte, welche in die Berechnung einfließen und andererseits aber eher zurückhaltend angesetzte Baupreissteigerungen vielfach zu sehr hohen Bodenwertanteilen führen.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte nun über einen solchen Fall zu entscheiden, bei dem sich nach dieser Kaufpreisaufteilung der Finanzverwaltung ein Bodenwertanteil von fast 70 % ergab. Der Stpfl. begehrt jedoch 81,8 % Gebäudeanteil entsprechend der vertraglichen Kaufpreisaufteilung und macht Ausführun-

gen, warum die Lage in der Bodenrichtwertzone schlecht, das Gebäude hingegen besonders gut sei und warum die Arbeitshilfe des BMF grundsätzlich zu unsachgemäßen Ergebnissen komme.

Das Finanzgericht hat mit Urteil vom 14.8.2019 (Aktenzeichen 3 K 3137/19) die Vorgehensweise der Finanzverwaltung aber bestätigt. Die „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“ der Finanzverwaltung sei für die Kaufpreisaufteilung, insbesondere für die Ermittlung des Sachwerts des Gebäudes, methodisch geeignet und führe zu nachvollziehbaren Ergebnissen. Das Finanzgericht sieht zwar auch, dass die Arbeitshilfe zwar die Bodenpreissteigerung örtlich exakt erfasst, die Baupreissteigerung jedoch nur im deutschlandweiten Mittel. Dies führe nach Ansicht des Gerichts jedoch nicht zu nennenswerten Verschiebungen und bewegt sich noch im Rahmen zulässiger Typisierung.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil ist jetzt unter dem Aktenzeichen IX R 26/19 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Vergleichbare Fälle können unter Hinweis auf dieses anhängige Verfahren offengehalten werden.

Grundsätzlich ist stets anzuraten, im Kaufvertrag eine **Kaufpreisaufteilung** vorzunehmen. Dies ist auch im Streitfall erfolgt. Solche vertraglichen Kaufpreisaufteilungen sind grundsätzlich der Berechnung der Abschreibung zu Grunde zu legen, sofern sie nicht nur zum Schein getroffen wurde und keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt. Insbesondere darf die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse nicht in grundsätzlicher Weise verfehlen. Letzteres hat das Finanzgericht im Streitfall aber bejaht.

37 Photovoltaikanlage: Vorsteuerabzug nur bei rechtzeitiger Zuordnung zum Unternehmensvermögen

Wird der durch eine auf einem Privathaus installierten Photovoltaikanlage erzeugte Strom teils für eigene Zwecke des Hauseigentümers verwendet, teils aber auch in das öffentliche Stromnetz eingespeist, so liegt eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vor. Dies hat zur Folge, dass Vorsteuern aus der Errichtung der Anlage beim Finanzamt geltend gemacht werden können, andererseits aber auch die Stromeinspeisung und auch der Selbstverbrauch von Strom der Umsatzsteuer unterliegt. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist regelmäßig vorteilhaft, da hiermit die Anlage zu einem Teil finanziert werden kann bzw. sich die Anschaffungskosten auf den Nettopreis reduzieren.

Von besonderer Bedeutung ist aber, dass der Vorsteuerabzug in diesem Fall an die Bedingung geknüpft ist, dass die Photovoltaikanlage dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden muss. Diese Zuordnungsentscheidung muss nach Auffassung der Finanzverwaltung zwingend spätestens bis zum 31.7. des auf die Installation der Anlage folgenden Jahres gegenüber dem Finanzamt erfolgen. Die Frist entspricht der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung.

Insoweit ist von Bedeutung, dass der Bundesfinanzhof nun mit Beschluss vom 18.9.2019 (Aktenzeichen XI R 7/19) dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt hat, ob das Unionsrecht einer nationalen Rechtsprechung entgegensteht, nach der im Falle eines sog. Zuordnungswahlrechts beim Leistungsbezug der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, wenn bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung die Zuordnungsentscheidung gegenüber dem Finanzamt nicht getroffen wurde.

Damit wird die Handhabung der Finanzverwaltung in Frage gestellt und die Klärung durch den Europäischen Gerichtshof bleibt abzuwarten.

Handlungsempfehlung:

Auch wenn diese Rechtsfrage nun offen ist, sollten in der Praxis nach einer steuerlichen Beratung über die Vorteilhaftigkeit der umsatzsteuerlichen Behandlung der Anlage die Vorsteuern zeitnah in einer Umsatzsteuervoranmeldung oder einer rechtzeitig abgegebenen Umsatzsteuererklärung geltend gemacht werden.

38 Instandsetzung einer vorhandenen und funktionsfähigen Kanalisation sind Werbungskosten

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 3.9.2019 (Aktenzeichen IX R 2/19) klar, dass Aufwendungen für die Instandsetzung und teilweise Erneuerung eines vorhandenen und funktionsfähigen Abwasserrohrsystems als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sofort abziehbar sind, da sie lediglich der Erhaltung des Grundstücks dienen.

Im Urteilsfall war das Grundstück erschlossen und ursprünglich mit einem Einfamilienhaus bebaut. Dieses wurde durch ein Zweifamilienhaus ersetzt.

Im Rahmen der Baumaßnahme wurde festgestellt, dass der Abwasserkanal beschädigt war und deshalb wurde dieser ersetzt.

Während der Bauphase des Zweifamilienhauses wurde der vorhandene Abwasserkanal noch zur Ableitung von Grundwasser genutzt. Strittig war die steuerliche Behandlung der Aufwendungen für die Instandsetzung des Abwasserkanals.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Aufwendungen für einen Entwässerungskanal ist grundsätzlich zu differenzieren:

- Aufwendungen für eine **erstmalige Erschließungsmaßnahme** zählen regelmäßig zu den Anschaffungskosten von Grund und Boden, weil der erstmalige Anschluss an öffentliche Einrichtungen die Nutzbarkeit des Grundstücks und damit dessen Wert erhöht. Sie gehören als Voraussetzung für die Bebaubarkeit des Grundstücks nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes.
- Aufwendungen für eine **nachträgliche Erschließungsmaßnahme** und Aufwendungen für eine zusätzliche Zweierschließung können im Einzelfall auch sofort als Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Zustand des Grundstücks durch die neue Erschließungsmaßnahme nicht verändert wird, weil er sich nicht wesentlich von der bisherigen Erschließung unterscheidet.
- Aufwendungen für die (Erst- oder Zweit-)Herstellung von Zuleitungsanlagen eines Gebäudes zum öffentlichen Kanal (sog. **Hausanschlusskosten**) einschließlich der sog. Kanalanstichgebühr gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes, soweit die Kosten für Anlagen auf privatem Grund und nicht für Anlagen der Gemeinde außerhalb des Grundstücks entstanden sind.
- Abweichend hiervon sind Aufwendungen für die Ersetzung, Modernisierung oder (ggf. teilweise) **Instandsetzung einer vorhandenen Kanalisation** als Werbungskosten sofort abziehbar.

Handlungsempfehlung:

In Fällen der Ersetzung, Modernisierung oder (ggf. teilweisen) Instandsetzung einer vorhandenen Kanalisation im Zuge eines Neubaus nach Abriss des vorhandenen Hauses sollte die grundsätzliche Funktionsfähigkeit der bisherigen Kanalisation dokumentiert werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

39 Teilabzugsverbot für Finanzierungskosten der Beteiligung an einer Organgesellschaft

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

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des BFH vom 25.7.2019 (Aktenzeichen IV R 61/16, HFR 2019, 1032) zu sehen. Dabei ist der BFH das **Teilabzugsverbot** betreffend (vorliegend waren Finanzierungskosten umstritten) zu dem Ergebnis gekommen, dass

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

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

Hinweis:

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

40 Eindeutigkeitsgebot bei Abfindungsklauseln in Pensionszusagen – Anerkannte Regeln der Versicherungsmathematik

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

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

Vor diesem Hintergrund ist zunächst der am 4.10.2019 amtlich veröffentlichte Beschluss des BFH vom 10.7.2019 (Aktenzeichen XI R 47/17, BStBl II 2019, 760) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat, dass Pensionszusagen auch nach Einfügung des Eindeutigkeitsgebots in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG (durch das StÄndG 2001, BGBl. I 2001, 3794) anhand der allgemein geltenden Auslegungsregeln auszulegen sind, soweit ihr Inhalt nicht klar und eindeutig ist. Eine Pensionsrückstellung sei steuerrechtlich dann anzuerkennen, wenn sich die Abfindungsklausel dahingehend auslegen lasse, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende sog. Sterbetafel trotz fehlender ausdrücklicher Benennung eindeutig bestimmt ist.

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

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

Im konkreten Fall war streitig, ob die in einer Pensionszusage gegenüber dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft enthaltene Abfindungsklausel das sog. Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 EStG dadurch verletzt, dass für die Berechnung der Abfindungshöhe weder die anzuwendende sog. Sterbetafel noch der maßgebende Abzinsungssatz ausdrücklich benannt ist. Konkret war folgende Abfindungsklausel formuliert: „(1) Endet das Dienstverhältnis des

Geschäftsführers unter Mitnahme unverfallbar erdienter Versorgungsanwartschaften, so ist die GmbH berechtigt, die Versorgungsanwartschaften ganz oder teilweise durch eine Kapitalzahlung abzufinden. (2) Die GmbH ist berechtigt, laufende Pensionen ganz oder teilweise durch eine Kapitalzahlung abzufinden. (3) Die Kapitalabfindung ist unter Zugrundelegung der im Zeitpunkt der Abfindung gültigen Rechnungsgrundlagen für betriebliche Pensionsverpflichtungen zu berechnen. (4) Gilt für diesen Pensionsvertrag im Zeitpunkt einer Abfindung das Betriebsrentengesetz, so sind die im § 3 Betriebsrentengesetz genannten Abfindungsverbote zu beachten.“

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

Hinweis:

Die Formulierung einer Abfindungsvereinbarung bedarf also höchster Sorgfalt. Sollte sie gleichwohl unklar formuliert sein, so wird die Pensionszusage insgesamt trotzdem anerkannt, wenn sich der Inhalt der Pensionszusage durch Auslegung – innerhalb der Wortlautgrenze – zweifelsfrei feststellen lässt. Andernfalls ist nicht sichergestellt, dass die Zusage nicht gemindert oder entzogen werden kann, die fehlende Eindeutigkeit – z.B. hinsichtlich des konkret anzuwendenden Diskontierungszinssatzes – führt dann zur Nichtanerkennung der Pensionszusage.

41 VGA bei Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds

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

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

Ein Verkauf der Anteile an der GmbH war der Gesellschafter-Geschäftsführerin erst nach Herauslösung der auf der GmbH lastenden Pensionsverpflichtungen

möglich, dies erfolgte durch Übertragung an einen Pensionsfonds gegen Zahlung von rd. 600 T€ durch die GmbH.

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

Hinweis:

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

42 Zurechnung einer privaten Pkw-Nutzung als Gehalt oder vGA

Mit Urteil vom 11.10.2019 (Aktenzeichen 13 K 172/17 E, EFG 2020, 96) hat sich das FG Münster mit der Problematik der Privatnutzung betrieblicher Pkw durch den Gesellschafter-Geschäftsführer befasst und in Fortführung der höchstrichterlichen Rechtsprechung entschieden,

- dass die vertraglich nicht geregelte private Pkw-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft in Höhe der Vorteilsgewährung eine vGA darstellt. Denn nur diejenige Nutzung des Pkw sei betrieblich veranlasst, welche durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung (z.B. im Geschäftsführervertrag) abgedeckt ist. Die ohne eine solche Vereinbarung erfolgende oder darüber hinausgehende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Nutzung sei hingegen durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlasst.
- Für den Fall, dass das FA die private Nutzung des Pkw einer GmbH als vGA angesehen und dem Gesellschafter-Geschäftsführer die Einkünfte erhöhend zugerechnet habe, könne, wenn sich im Nachhinein diese Zurechnung als vGA als unzutreffend herausstelle, der Wert der Privatnutzung des Pkw als Gehaltsbestandteil kompensierend zugerechnet werden.

Im Urteilsfall war die steuerliche Behandlung zweier Pkw der Marke Porsche in den Jahren 2009 und 2010 strittig. Der Stpfl. betrieb ein Einzelunternehmen und war zudem alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH; die Anteile waren dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zugeordnet. Im Anstellungsvertrag mit der GmbH war geregelt, dass ihm ein Pkw – auch zur privaten Nutzung – zur Verfügung gestellt werden sollte. Im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens wies er ein zweites Fahrzeug aus, das er ebenfalls privat nutzte; für beide Fahrzeuge wurde jeweils ein Fahrtenbuch geführt. Das FA erkannte beide

Fahrtenbücher nicht an und erhöhte den Gewinn des Einzelunternehmens und rechnete dem Stpfl. eine vGA aus der privaten Nutzung des Pkw der GmbH zu.

Das FG hat zu diesem Sachverhalt festgestellt,

- dass der Gewinn des Stpfl. zu Recht um den Wert der Privatnutzung des im Einzelunternehmen geführten Pkw (ermittelt nach der 1 %-Regelung) erhöht wurde, weil das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß war. Denn dieses müsse zeitnah und in geschlossener Form geführt werden und neben dem Datum sowie den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufführen.
- Hinsichtlich der Privatnutzung des von der GmbH geführten Pkw sei dem Stpfl. jedoch keine vGA zuzurechnen, weil eine Privatnutzung nur vorliegen würde bei einer vertraglich nicht geregelten privaten Kfz-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer. Im Streitfall liege jedoch mit dem Geschäftsführer-Anstellungsvertrag eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung vor, so dass die Nutzung betrieblich veranlasst sei.

Hinweis:

Für die Praxis hervorzuheben ist insbesondere auch der Verweis des FG auf die einschlägige BFH-Rechtsprechung, nach der sich Stpfl. nicht mit Erfolg darauf berufen können, entsprechende Fahrtenbücher seien von der Vorbetriebsprüfung anerkannt worden. Denn die Finanzbehörde hat die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung ohne Rücksicht auf die Behandlung desselben Sachverhalts in Vorjahren selbständig festzustellen und die Rechtslage neu zu beurteilen; sie ist an die Sach- oder Rechtsbehandlung in früheren Jahren auf Grund des einkommensteuerlichen Abschnittsprinzips nicht gebunden.

43 VGA: Prüfung der Angemessenheit des Geschäftsführergehalts unter Beachtung von Gehaltsstrukturuntersuchungen

Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung – z.B. BFH-Urteil v. 4.6.2003 (Aktenzeichen I R 24/02, BStBl II 2004, 136) – liegt eine vGA u.a. dann vor, wenn die GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer für dessen Tätigkeit unangemessen hohe Bezüge gewährt. Da es für die Bemessung der angemessenen Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers keine festen Regeln gibt, ist der angemessene Betrag im Einzelfall durch **Schätzung** zu ermitteln. Bei dieser Schätzung ist zu berücksichtigen, dass häufig nicht nur ein bestimmtes Gehalt als angemessen angesehen werden kann, sondern sich der Bereich des Angemessenen auf eine gewisse Bandbreite von Beträgen erstreckt. Unangemessen im Sinne einer vGA sind nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen.

In diesem Sinne können im Rahmen der Angemessenheitsprüfung auch Gehaltsstrukturuntersuchungen berücksichtigt werden. Die Auffassung hat in jüngerer Zeit z.B. das FG Mecklenburg-Vorpommern (Urteil v. 21.12.2016, Aktenzeichen 3 K 272/13, EFG 2017, 1134, betreffend die Angemessenheit des Gehalts des Geschäftsführers einer gemeinnützigen GmbH) bestätigt – und dabei explizit die BBE-Dokumentationen 2006 bis 2013 (GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2006 ff., BBE-Verlag) herangezogen. Vergleichbar hatte die Betriebsprüfung in einem Streitfall vor dem FG Münster (Urteil v. 21.2.2018, Aktenzeichen 10 K 2253/14 K, F, EFG 2018, 976) mit „einer Erhebung des BBE-Verlags“ (BBE-Studie) in der Frage argumentiert, wie hoch denn der angemessene Unternehmerlohn anzusetzen ist.

Hinweis:

Vor diesem Hintergrund ist aktuell darauf hinzuweisen, dass der Deutsche Steuerberaterverband e.V. erneut gemeinsam mit BBE media und dem Handelsblatt eine Umfrage zur Höhe von GmbH-Geschäftsführer-Gehältern durchgeführt hat. Die neue Studie „GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2020“ gibt Auskunft über die aktuellen Gehälter und Zusatz-

leistungen von GmbH-Geschäftsführern – in 68 Branchen aus fünf Wirtschaftszweigen und nach Betriebsgrößenklassen gegliedert.

44 Steuerliche Behandlung von Arbeitszeitkonten und vGA

Mit Verfügung der OFD Frankfurt/a.M. vom 1.10.2019 (Aktenzeichen S 2742 A – 38 – St 520, StEd 2019, 781) hat die FinVerw. – unter Bezugnahme auf die aktuelle BFH-Rechtsprechung – zur steuerlichen Behandlung von Arbeitszeitkonten Stellung genommen. Dabei werden unter Arbeitszeitkonten solche Vereinbarungen zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern verstanden, die dem Zweck dienen, zukünftig verdienten Arbeitslohn nicht auszubezahlen, sondern „anzusparen“ und für längere Freistellungen von der Arbeit zu verwenden, wobei das Dienstverhältnis während des Zeitraums der Freistellung weiterhin fortbesteht. Nicht darunter fallen sog. Flexi- und Gleitzeitkonten.

Zum Besteuerungszeitpunkt stellt die OFD fest, dass bei Fremdgeschäftsführern die Vereinbarung eines Arbeitszeitkontos ebenso wie die Wertgutschrift auf dem Zeitkonto grundsätzlich noch nicht zum Zufluss von Arbeitslohn beim Arbeitnehmer führt, sondern erst die Auszahlung während der Freistellungsphase als Zufluss die Besteuerung auslöst. Für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer wird die Vereinbarung eines Arbeitszeitkontos lohn- und einkommensteuerrechtlich allerdings nicht anerkannt. Entsprechende Rückstellungen der Gesellschaft führen somit zur Annahme einer vGA. Demgegenüber soll bei nichtbeherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern nach den allgemeinen Grundsätzen (insbesondere also Fremdüblichkeit) zu prüfen sein, ob eine vGA vorliegt. Bei Nichtvorliegen einer vGA sind Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten lohn- und einkommensteuerlich grundsätzlich anzuerkennen.

Der Erwerb der Organstellung bzw. der Mehrheitsanteile soll den Zufluss des bis zu diesem Zeitpunkt aufgebauten Guthabens auf dem Zeitwertkonto nicht beeinflussen. Allerdings gelten nach Erwerb der Organstellung hinsichtlich der weiteren Zuführungen die genannten Grundsätze hinsichtlich des Vorliegens einer vGA.

Hinweis:

Der BFH hatte bspw. mit Urteil v. 11.11.2015, (Aktenzeichen I R 26/15, BStBl II 2016, 489) entschieden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer für die GmbH eine „Allzuständigkeit“ besitze und die notwendigen Tätigkeiten auch dann erledigen müsse, wenn dies einen Einsatz außerhalb und über die üblichen Arbeitszeiten hinaus bedeute; Vereinbarungen über Arbeitszeitkonten entsprächen nicht diesem Aufgabenbild.

45 Zahlungen des Geschäftsführers auf Grund einer Lohnsteuerhaftung als Werbungskosten abzugsfähig

Nach § 69 AO haften GmbH-Geschäftsführer u.a. für Schulden der GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Insofern sollte gerade den Verpflichtungen zur Erklärung und zur Zahlung von Lohnsteuern wie auch von Umsatzsteuern höchste Priorität beigemessen werden.

Vor diesem Hintergrund ist das nicht rechtskräftige Urteil des Hessischen FG vom 19.11.2019 (Aktenzeichen 6 K 360/18, EFG 2020, 346) zu sehen, mit dem sich das FG insbesondere mit der Regelung des § 12 Nr. 3 EStG befasste, nach der u.a. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern regelmäßig weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen. Konkret hat das FG dazu entschieden, dass die GmbH-Geschäftsführerin, die für nicht abgeführte und sie selber betreffende Lohnsteuer in Haftung genommen wird, ihre diesbezüglichen Aufwendungen sehr wohl als Werbungskosten geltend machen kann.

Im Streitfall war die Stpfl. Mit-Gesellschafterin und Mit-Geschäftsführerin einer GmbH, welche ein Restaurant betrieb. Durch Beschluss des Amtsgerichts wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Stpfl. wurde durch Haftungsbescheid, gestützt auf § 69 AO, für nicht abgeführte Lohnsteuer einschließlich Zuschlagsteuern und steuerliche Nebenleistungen in Haftung genommen.

Die Stpfl. leistete darauf Zahlungen in den Jahren 2014 und 2015 und beantragte, die von ihr geleisteten Haftungsbeträge für Lohnsteuer einschließlich Zuschlagsteuern und steuerliche Nebenleistungen als nachträgliche Werbungskosten anzusetzen, was das FA unter Verweis auf § 12 Nr. 3 EStG ablehnte. Es seien allenfalls die Beträge abzugsfähig, die auf Dritte entfielen, § 12 Nr. 3 EStG verbiete jedoch einen darüber hinausgehenden Abzug der Ausgaben, die auf die eigene Lohnsteuer der Stpfl. entfallen.

Das Hessische FG hat die Auffassung des FA zurückgewiesen und der Klage mit u.a. folgender Begründung stattgegeben:

- Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 19 Abs. 1 EStG stellen diejenigen Aufwendungen Werbungskosten dar, die durch den Beruf des Stpfl. veranlasst sind. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und wenn die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden.
- Nach diesen Grundsätzen sind die Aufwendungen der Stpfl. im Zusammenhang mit deren Haftungsinanspruchnahme auch insoweit Werbungskosten, als sie für rückständige Lohnsteuer, welche sie selbst als Arbeitnehmerin der GmbH betrifft, in Haftung genommen wurde.
- Im Schrifttum und der Finanzrechtsprechung ist umstritten, ob in diesen Fällen § 12 Nr. 3 EStG greift. Das FG Köln und das Niedersächsische FG haben entschieden, dass in entsprechenden Fällen das Abzugsverbot in § 12 Nr. 3 EStG nicht einschlägig ist, weil dieses Verbot nur eigene Steuerschulden des Stpfl. betrifft. Bei der Lohnsteuer, welche der Arbeitgeber an das FA abzuführen habe, handele es sich hingegen um eine fremde Schuld (die des Arbeitnehmers).

Dieser Auffassung, nach der vom Verbot grundsätzlich nur eigene Steuerschulden des Stpfl. erfasst werden sollten, schließt sich das Hessische FG explizit an. Bei den streitgegenständlichen Aufwendungen der Geschäftsführerin handelte es sich demgegenüber um die Entrichtungsschuld der von ihr vertretenen Gesellschaft nach § 43 Satz 2 AO i.V.m. § 41a Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Die Geschäftsführerin werde durch den streitigen Werbungskostenabzug auch nicht bessergestellt, denn ebenso wie den übrigen Arbeitnehmern wurde ihr auch nur der um die anzumeldende und abzuführende Lohnsteuer gekürzte Nettolohn ausbezahlt. Nachdem die Geschäftsführerin infolge ihrer Inhaftungnahme mit dem Lohnsteuer-Betrag ein zweites Mal belastet wurde, ist es mit dem Sinn und Zweck von § 12 Nr. 3 EStG vereinbar, wenn sie in einem solchen Fall den streitigen Betrag einmal als Werbungskosten zum Abzug bringen kann.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung sollte aufmerksam beobachtet werden, da bislang noch keine BFH-Entscheidungen zu dieser Frage vorliegen. Die Revision ist anhängig unter dem Aktenzeichen VI R 19/20.

Auslandspauschalen 2020 und aktuelle Steueränderungen

46 Für alle Steuerpflichtigen

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

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

Hinweis:

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

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

47 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

a) Reisekostenpauschalen

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

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

Handlungsanweisung:

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

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

Hinweis:

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

b) Erweiterte Förderung umweltfreundlicher Mobilität

Die steuerliche Begünstigung von Elektrofahrzeugen als Firmenwagen wurde deutlich ausgeweitet. Insbesondere für Elektrovollfahrzeuge bis zu einem Bruttolistenpreis von 40 000 € bestehen nun ganz erhebliche Vergünstigungen.

Allerdings ist hierbei je nach Art und je nach Anschaffungsdatum des Fahrzeugs zu differenzieren. Insgesamt sind die Bedingungen des pauschalen Ansatzes für die **Privatnutzung eines Firmenwagens** nun wie in der Übersicht dargestellt geregelt.

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

Hinweis:

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

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

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

Weiterhin wurde – bereits mit Geltung ab 2019 – eine wahlweise anwendbare **Pauschalbesteuerung ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale** insbe-

sondere bei Jobtickets eingeführt:

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

c) Weitere Änderungen bei der Lohnsteuer

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

- **Gesundheitsförderung:** Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen zu Gunsten einer qualifizierten Gesundheitsförderung erhöhen sich von bislang 500 € ab 2020 auf 600 € im Kalenderjahr und je Arbeitnehmer.
- **Weiterbildungsleistungen:** Neu eingeführt wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2020 eine Steuerbefreiung für Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers. Diese neue Steuerfreiheit gilt auch für Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers, die der Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit des Arbeitnehmers dienen (z.B. Sprachkurse oder Computerkurse, die nicht arbeitsplatzbezogen sind). Hinzuweisen ist darauf, dass Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers nicht zu Arbeitslohn führen – und es dann auch keiner Steuerbefreiungsvorschrift bedarf, wenn diese Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden.

Hinweis:

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

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

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

d) Entfernungspauschale

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

Entfernungspauschale	
Zeitraum	... für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte
2020 (wie bisher)	0,30 €

2021 bis 2023	0,30 €	die ersten 20 km
	0,35 €	jeder weitere km
2024 bis 2026	0,30 €	die ersten 20 km
	0,38 €	jeder weitere km
ab 1.1.2027	0,30 €	

Entsprechendes gilt für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

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

Hinweis:

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

e) Abgrenzung Barlohn versus Sachlohn

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

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

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

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

- Sachlohn liegt vor, wenn diese Karten berechtigen, Waren oder Dienstleistungen vom Aussteller des Gutscheins zu beziehen (z.B. Geschenkkarten für den Einzelhandel), Gutscheine für ein Kaufhaus oder eine Tankstelle.
- Ebenso liegt Sachlohn vor bei Gutscheinen/Geldkarten z.B. für eine bestimmte Ladenkette (oder ähnliche Bezeichnungen), mit der in den einzelnen Geschäften der Ladenkette eingekauft werden kann.
- Nicht als Sachlohn gelten dagegen Gutscheine/Geldkarten, die zum Einkauf bei

einem Betreiber eines reinen Internet-Marktplatzes, auf dessen Plattform andere Anbieter Waren oder Dienstleistungen anbieten, berechtigen. Insoweit hat der Gutschein die Funktion von Bargeld.

- Ebenso begünstigt sind z.B. Restaurantschecks/Essensgutscheine.

Hinweis:

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

48 Für Unternehmer und Freiberufler

a) Umsatzsteuer

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

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

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

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

Hinweis:

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

b) Förderung der Elektromobilität im betrieblichen Bereich

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

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

49 Für Bezieher von Kapitaleinkünften

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

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

Hinweis:

Damit wird vom Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Substanzverlusten – auch für die Vergangenheit – grundsätzlich anerkannt. Zukünftig gelten insoweit aber zeitliche Verlustabzugsbeschränkungen. Für Veranlagungszeiträume bis 2019 ist darauf zu achten, dass entstandene Wertverluste ggf. im Rahmen der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden müssen.

50 Für Hauseigentümer

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

Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum	
Fördervoraussetzung	Energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum. Die Immobilie muss im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme älter als 10 Jahre sein.
Restriktionen	Eine Förderung scheidet aus, wenn aus der Wohnung ganz oder teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden. Unschädlich ist, wenn Teile der Immobilie als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden.
Zeitlicher Anwendungsbereich	Baumaßnahmen, die nach dem 31.12.2019 begonnen werden und vor dem 1.1.2030 beendet sind.
Höhe der Steuerermäßigung	Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der Aufwendungen, maximal insgesamt 40 000 € je Objekt und ist über drei Jahre zu verteilen: Im Jahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im folgenden Jahr je 7 %, max. je 14 000 € und im dritten Jahr 6 %, max. 12 000 €. Damit können Aufwendungen bis 200 000 € berücksichtigt werden.
Förderfähige Maßnahmen	<ul style="list-style-type: none"> – Wärmedämmung von Wänden, – Wärmedämmung von Dachflächen, – Wärmedämmung von Geschossflächen, – Erneuerung der Fenster und Außentüren, – Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage, – Erneuerung der Heizungsanlage, – Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung, – Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind und – einschließlich der Kosten der Energieberatung. <p>Wichtig: Die jeweiligen technischen Mindestanforderungen sind in einer Verordnung festgehalten.</p>
Keine Mehrfachförderung	Nehmen Stpfl. bereits die steuerliche Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale oder die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch, kann die Steuerermäßigung für diese Aufwendungen ebenfalls nicht geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt, wenn Stpfl. zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse nach anderen Förderprogrammen (z.B. KfW-Förderung) für die Einzelmaßnahmen am Wohngebäude erhalten.

Hinweis:

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

51 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

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

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die ab dem 1.1.2020 geltenden

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

Hinweis:

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

52 Verpflegungskosten

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

a) Eintägige Auslandsdienstreisen

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

Beispiel:

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

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

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

b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

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

Beispiel:

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

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

c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

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

Beispiel:

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

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

53 Übernachtungskosten

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

Hinweis:

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

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Afghanistan	30	20	95
Ägypten	41	28	125
Äthiopien	39	26	130
Äquatorialguinea	36	24	166
Albanien	29	20	113
Algerien	51	34	173
Andorra	34	23	45
Angola	52	35	299
Argentinien	35	24	113
Armenien	24	16	59
Aserbaidtschan	30	20	72
Australien			
– Canberra	51	34	158

– Sydney	68	45	184
– im Übrigen	51	34	158
Bahrain	45	30	180
Bangladesch	50	33	165
Barbados	52	35	165
Belgien	42	28	135
Benin	52	35	115
Bolivien	30	20	93
Bosnien und Herzegowina	23	16	75
Botsuana	40	27	102
Brasilien			
– Brasilia	57	38	127
– Rio de Janeiro	57	38	145
– Sao Paulo	53	36	132
– im Übrigen	51	34	84
Brunei	52	35	106
Bulgarien	22	15	115
Burkina Faso	38	25	174
Burundi	47	32	98
Chile	44	29	187
China			
– Chengdu	35	24	105
– Hongkong	74	49	145
– Kanton	40	27	113
– Peking	46	31	142
– Shanghai	50	33	128
– im Übrigen	50	33	78
Costa Rica	47	32	93
Côte d'Ivoire	51	34	146
Dänemark	58	39	143
Dominikanische Republik	45	30	147
Dschibuti	65	44	305
Ecuador	44	29	97
El Salvador	44	29	119
Eritrea	50	33	91
Estland	29	20	85
Fidschi	34	23	69
Finnland	50	33	136
Frankreich			

– Lyon	53	36	115
– Marseille	46	31	101
– Paris sowie die Departments 92, 93 und 94	58	39	152
– Straßburg	51	34	96
– im Übrigen	44	29	115
Gabun	52	35	183
Gambia	30	20	125
Georgien	35	24	88
Ghana	46	31	148
Grenada	45	30	177
Griechenland			
– Athen	46	31	132
– im Übrigen	36	24	135
Guatemala	34	23	90
Guinea	46	31	118
Guinea-Bissau	24	16	86
Haiti	58	39	130
Honduras	48	32	101
Indien			
– Bangalore	42	28	155
– Chennai	32	21	85
– Kalkutta	35	24	145
– Mumbai	50	33	146
– Neu Delhi	38	25	185
– im Übrigen	32	21	85
Indonesien	36	24	134
Iran	33	22	196
Irland	44	29	92
Island	47	32	108
Israel	66	44	190
Italien			
– Mailand	45	30	158
– Rom	40	27	135
– im Übrigen	40	27	135
Jamaika	57	38	138
Japan			
– Tokio	66	44	233
– im Übrigen	52	35	190

Jemen	24	16	95
Jordanien	46	31	126
Kambodscha	38	25	94
Kamerun	50	33	180
Kanada			
– Ottawa	47	32	142
– Toronto	51	34	161
– Vancouver	50	33	140
– im Übrigen	47	32	134
Kap Verde	30	20	105
Kasachstan	45	30	111
Katar	56	37	149
Kenia	42	28	223
Kirgisistan	27	18	74
Kolumbien	46	31	115
Kongo, Republik	50	33	200
Kongo, Demokrat. Republik	70	47	190
Korea, Demokrat. Volksrepublik	28	19	92
Korea, Republik	58	39	112
Kosovo	23	16	57
Kroatien	35	24	107
Kuba	46	31	228
Kuwait	42	28	185
Laos	33	22	96
Lesotho	24	16	103
Lettland	35	24	76
Libanon	59	40	123
Libyen	63	42	135
Liechtenstein	53	36	180
Litauen	26	17	109
Luxemburg	47	32	130
Madagaskar	34	23	87
Malawi	47	32	123
Malaysia	34	23	88
Malediven	52	35	170
Mali	38	25	120
Malta	46	31	114
Marokko	42	28	129
Marshall Inseln	63	42	102

Mauretanien	39	26	105
Mauritius	54	36	220
Mazedonien	29	20	95
Mexiko	48	32	177
Moldau, Republik	24	16	88
Monaco	42	28	180
Mongolei	27	18	92
Montenegro	29	20	94
Mosambik	38	25	146
Myanmar	35	24	155
Namibia	30	20	112
Nepal	28	19	86
Neuseeland	56	37	153
Nicaragua	36	24	81
Niederlande	47	32	122
Niger	41	28	89
Nigeria	46	31	182
Norwegen	80	53	182
Österreich	40	27	108
Oman	60	40	200
Pakistan			
– Islamabad	23	16	238
– im Übrigen	34	23	122
Palau	51	34	179
Panama	39	26	111
Papua-Neuguinea	60	40	234
Paraguay	38	25	108
Peru	34	23	143
Philippinen	33	22	116
Polen			
– Breslau	33	22	117
– Danzig	30	20	84
– Krakau	27	18	86
– Warschau	29	20	109
– im Übrigen	29	20	60
Portugal	36	24	102
Ruanda	46	31	141
Rumänien			
– Bukarest	32	21	100

– im Übrigen	26	17	62
Russische Föderation			
– Jekatarinenburg	28	19	84
– Moskau	30	20	110
– St. Petersburg	26	17	114
– im Übrigen	24	16	58
Sambia	36	24	130
Samoa	29	20	85
San Marino	34	23	75
São Tomé – Príncipe	47	32	80
Saudi-Arabien			
– Djidda	38	25	234
– Riad	48	32	179
– im Übrigen	48	32	80
Schweden	50	33	168
Schweiz			
– Genf	64	43	195
– im Übrigen	62	41	169
Senegal	45	30	128
Serbien	20	13	74
Sierra Leone	48	32	161
Simbabwe	45	30	140
Singapur	54	36	197
Slowakische Republik	24	16	85
Slowenien	33	22	95
Spanien			
– Barcelona	34	23	118
– Kanarische Inseln	40	27	115
– Madrid	40	27	118
– Palma de Mallorca	35	24	121
– im Übrigen	34	23	115
Sri Lanka	42	28	100
Sudan	33	22	195
Südafrika			
– Kapstadt	27	18	112
– Johannesburg	29	20	124
– im Übrigen	22	15	94
Südsudan	34	23	150
Syrien	38	25	140

Tadschikistan	27	18	118
Taiwan	46	31	143
Tansania	47	32	201
Thailand	38	25	110
Togo	39	26	118
Tonga	39	26	94
Trinidad und Tobago	45	30	177
Tschad	64	43	163
Tschechische Republik	35	24	94
Türkei			
– Istanbul	26	17	120
– Izmir	29	20	55
– im Übrigen	17	12	95
Tunesien	40	27	115
Turkmenistan	33	22	108
Uganda	41	28	143
Ukraine	26	17	98
Ungarn	22	15	63
Uruguay	48	32	90
Usbekistan	34	23	104
Vatikanstaat	52	35	160
Venezuela	45	30	127
Vereinigte Arabische Emirate	65	44	156
Vereinigte Staaten von Amerika (USA)			
– Atlanta	62	41	175
– Boston	58	39	265
– Chicago	54	36	209
– Houston	63	42	138
– Los Angeles	56	37	274
– Miami	64	43	151
– New York City	58	39	282
– San Francisco	51	34	314
– Washington, D.C.	62	41	276
– im Übrigen	51	34	138
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland			
– London	62	41	224
– im Übrigen	45	30	115
Vietnam	41	28	86

Weißrussland	20	13	98
Zentralafrikanische Republik	46	31	74
Zypern	45	30	116

Corona-Pandemie – Hilfsmaßnahmen und steuerliche Instrumente im Überblick

54 Corona-Krise – Hilfsmaßnahmen im Überblick

Die Bundesregierung hat umfangreiche Hilfsmaßnahmen zur Abfederung der wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie bereits umgesetzt und unterstützt wird dies durch weitere Maßnahmen der Bundesländer und Kommunen. Dies betrifft insbesondere:

a) Kurzarbeitergeld

Zum Kurzarbeitergeld wurde Folgendes umgesetzt:

- **Rückwirkend** zum 1.3.2020 und zunächst befristet bis Ende 2021 ist die Auszahlung von Kurzarbeitergeld deutlich leichter und länger möglich. Im Falle von Kurzarbeit übernimmt unter bestimmten Bedingungen die Bundesagentur für Arbeit rd. 60 % des ausgefallenen Nettolohns und erstattet diese dem Arbeitgeber. Lebt mindestens ein Kind im Haushalt, erhöht sich der Satz auf rd. 67 %. Die Sozialversicherungsbeiträge für die ausgefallenen Arbeitsstunden werden vollständig erstattet.

Hinweis:

Der Arbeitgeber kann das Kurzarbeitergeld bis auf den vollen Nettolohn aufstocken. Eine anteilige oder vollständige Aufstockung ist auch in manchen Tarifverträgen vereinbart. Insoweit strebt die Politik gemeinsam mit den Tarifpartnern aktuell eine allgemeine Lösung an.

- **Anspruch auf Kurzarbeitergeld** besteht, wenn mindestens 10 % der Beschäftigten einen Arbeitsentgeltausfall von mehr als 10 % haben. Diese Schwelle lag bisher bei 30 % der Belegschaft und ist befristet bis zum 31.12.2020 abgesenkt worden. Auf den Aufbau negativer Arbeitszeitsalden vor Zahlung des Kurzarbeitergeldes kann nun vollständig oder teilweise verzichtet werden. Das bisherige Recht verlangte, dass in Betrieben, in denen Vereinbarungen zu Arbeitszeitschwankungen genutzt werden, diese auch zur Vermeidung von Kurzarbeit eingesetzt und die Arbeitszeitsalden ins Minus gefahren werden. Weiterhin können auch Leiharbeiter Kurzarbeitergeld erhalten. Die Berechnung des Kurzarbeitergeldes erfolgt über die Lohnabrechnungsprogramme.
- Der Anspruch auf Kurzarbeitergeld muss grundsätzlich auf einem **unabwendbaren Ereignis** oder wirtschaftlichen Gründen beruhen. Dies trifft etwa dann zu, wenn Lieferungen ausbleiben und die Produktion eingeschränkt werden muss. Ein unabwendbares Ereignis liegt auch dann vor, wenn etwa durch staatliche Schutzmaßnahmen Betriebe geschlossen werden oder Dienstleistungen nicht mehr angeboten werden dürfen. Ob die Voraussetzungen erfüllt sind, prüft die zuständige Agentur für Arbeit.
- Im ersten Schritt sind die **arbeitsrechtlichen Voraussetzungen** für Kurzarbeit zu beachten. Kurzarbeit kann nicht einseitig vom Arbeitgeber angeordnet werden. Vielmehr bedarf es hier einer vertraglichen Grundlage. Diese kann auf Grund kollektivrechtlicher Regelungen (Tarifvertrag oder Betriebsvereinbarung) oder individualvertraglicher Vereinbarung bestehen bzw. geschaffen werden. In

Betrieben mit Betriebsrat muss eine Regelung mit dem Betriebsrat getroffen werden. Können mangels entsprechenden Tarifvertrags und mangels Betriebsrats keine kollektivrechtlichen Regelungen gefunden werden, so ist eine Vereinbarung mit jedem einzelnen Mitarbeiter notwendig.

Hinweis:

Betroffene Unternehmer sollten also möglichst rasch mit den Arbeitnehmern offen die Situation und die Zukunftsentwicklung besprechen, um eine einvernehmliche Lösung zu erzielen. Nicht nur weil die Anordnung von Kurzarbeit dies erfordert, sondern auch die weiteren Schritte zur Bewältigung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten bedürfen des Rückhalts der Beschäftigten.

- Die **Beantragung** von Kurzarbeitergeld erfolgt in zwei Stufen:
 1. Der Bedarf für Kurzarbeitergeld muss gegenüber den Arbeitsagenturen **einmalig angezeigt** werden. Die Formulare können von der Homepage der Bundesagentur heruntergeladen werden und sind in der Regel auch in der Lohnabrechnungssoftware enthalten.
 2. Die Leistungen müssen zunächst mittels der Lohnabrechnungssoftware errechnet und dann **von den Unternehmen zunächst ausgezahlt** werden. Der Leistungsantrag ist anschließend bei der Agentur für Arbeit **einzureichen**, in deren Bezirk die für den Betrieb zuständige Lohnabrechnungsstelle liegt. Für jeden Monat muss jeweils ein Antrag auf Erstattung des Kurzarbeitergeldes gestellt werden.

Hinweis:

Wichtig ist die **rechtzeitige** Anzeige über den Arbeitsausfall. Die Bundesagentur für Arbeit erstattet das Kurzarbeitergeld frühestens von dem Kalendermonat an, in dem die Anzeige über den Arbeitsausfall dort eingegangen ist. Auch sind die arbeitsrechtlichen Vorgaben zu beachten.

- Kurzarbeitergeld kann nur für **sozialversicherungspflichtig** beschäftigte Arbeitnehmer beantragt werden. Keinen Anspruch auf Kurzarbeitergeld haben geringfügig Beschäftigte (Mini-Job), Rentner, Bezieher von Krankengeld, Auszubildende und ruhende Arbeitsverhältnisse (z.B. Elternzeit).
- Während der Kurzarbeit **bleiben** die betroffenen Mitarbeiter in allen Zweigen der Sozialversicherung als Arbeitnehmer **versichert**.
- Ansprechpartner für diese Belange ist die **Bundesagentur für Arbeit**.
- Steuerlich gilt: Kurzarbeitergeld ist **lohnsteuerfrei**. Dieses unterliegt beim Arbeitnehmer allerdings dem sog. **Progressionsvorbehalt**, ist also im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung bei der Berechnung des Steuersatzes (Progression) zu berücksichtigen. Im Ergebnis bleibt es bei der Steuerfreiheit, auf das restliche Einkommen kommt allerdings ein höherer Steuersatz zur Anwendung.

b) Kreditprogramme

Bezüglich Kreditprogrammen wurde Folgendes umgesetzt:

- Unternehmen, Selbständige und Freiberufler sollen schnellstmöglich mit Liquidität versorgt werden. Hierzu werden bestehende **Kreditprogramme** insbesondere über die Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) ausgeweitet und die Zugangsbedingungen vereinfacht. Die erste Phase des Hilfspakets steht bereits zur Verfügung. Im Auftrag der Bundesregierung stellt die KfW den Unternehmen Förderkredite bereit, die von Kreditinstituten an ihre Kunden weitergegeben werden. Die KfW übernimmt einen großen Teil der Haftung für diese Kredite, welche **vom Bund garantiert** wird. Das erleichtert Banken, Sparkassen und anderen Finanzierungspartnern die Kreditvergabe.

- Über die KfW werden betragsmäßig in **unbegrenzter Höhe verschiedene Kreditprogramme** zur Verfügung gestellt. Für einen Kredit in Höhe von bis zu 3 Mio. € prüft die KfW den Vorgang nicht selbst, sondern akzeptiert die Bonitätsprüfung durch die Hausbank des Antragstellers.
- **Zugang** zu diesen Programmen haben nicht nur **Unternehmen**, sondern auch **Freiberufler und Selbstständige**. Betroffene Unternehmen, die ein Programm des Corona-Schutzschilds in Anspruch nehmen möchten, können dies über ihre Hausbank oder einen anderen Finanzierungspartner beantragen. Neben der eigenen Bank können dies Geschäftsbanken, Sparkassen, Genossenschaftsbanken, Direktbanken, Bausparkassen, Versicherungen oder Finanzvermittler sein. Eine direkte Beantragung bei der KfW ist nicht möglich.
- Der **Kreditantrag** erfolgt in folgenden Schritten:
 1. **Finanzierungspartner finden**: Kontakt mit der Hausbank oder anderem Finanzierungspartner aufnehmen und Termin vereinbaren. Bei der Suche nach einem Finanzierungspartner unterstützt auch die Website der KfW: www.kfw.de.
 2. **Kredit beantragen**: Der Finanzierungspartner stellt für das Unternehmen den Kreditantrag bei der KfW.
 3. **Kreditantrag wird geprüft**: Die KfW prüft alle Unterlagen und entscheidet über die Förderung.
 4. **Kreditvertrag abschließen** und Liquidität erhalten: Das Unternehmen schließt beim Finanzierungspartner den Kreditvertrag ab, anschließend werden die Mittel bereitgestellt.

Hinweis:

Herauszustellen ist, dass es sich insoweit nicht um Zuschüsse handelt, sondern um Kreditprogramme. D.h., die Liquiditätshilfen müssen von dem Unternehmen bzw. Freiberufler oder Selbstständigen später in vollem Umfang **zurückbezahlt** werden.

Handlungsempfehlung:

Betroffene Unternehmen sollten möglichst rasch mit ihrer Hausbank Kontakt aufnehmen. Diese informiert, welche Unterlagen für die Bearbeitung des Kreditantrags eingereicht werden müssen. Des Weiteren bieten auch die Förderbanken der Länder Hilfen an, so z.B. die NRW.Bank. Auch in diesen Fällen erfolgt die Kreditvergabe in der Regel über die Hausbank.

- Daneben wurde ein separates Unterstützungsprogramm für **Start-ups** aufgelegt. Insbesondere werden öffentliche Wagniskapitalinvestoren (z.B. KfW Capital, Europäischer Investitionsfonds, High-Tech Gründerfonds, coparion) mit zusätzlichen Mitteln ausgestattet, die im Rahmen der Ko-Investition zusammen mit privaten Investoren für Finanzierungsrunden von Start-ups eingesetzt werden können.

c) Wirtschaftsstabilisierungsfonds

Bezüglich des Wirtschaftsstabilisierungsfonds wurde Folgendes beschlossen:

- Mit dem Wirtschaftsstabilisierungsfondsgesetz wurde ein umfangreicher Fonds aufgelegt, der **große Unternehmen stützen** kann. Erfasst werden Unternehmen, die mindestens zwei der drei nachfolgenden Kriterien erfüllen: mind. 43 Mio. € Bilanzsumme, 50 Mio. € Umsatzerlöse, 249 Arbeitnehmer. Der Fonds kann solchen Unternehmen unter bestimmten Bedingungen Kredite gewähren und sich auch selbst an den betroffenen Unternehmen beteiligen.

d) Entschädigung für Personalkosten bei von Quarantäne betroffenen Beschäftigten

Bezüglich Entschädigung für Verdienstaussfall gilt:

- Sollte wegen des Corona-Virus für Beschäftigte eine **Quarantäne** angeordnet worden sein, so muss zunächst der Arbeitgeber für maximal sechs Wochen die Lohnfortzahlung übernehmen. Auch die Renten-, Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherungspflicht besteht weiterhin. Arbeitgeber können für Arbeitnehmer allerdings eine **Entschädigung des Verdienstaussfalls** beantragen. Voraussetzung ist stets, dass das Tätigkeitsverbot bzw. die Quarantäne vom zuständigen Gesundheitsamt ausgesprochen wurde. Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil an den Sozialversicherungsbeträgen trägt in diesem Fall das jeweilige Bundesland. Ab der siebten Woche besteht für den Arbeitnehmer Anspruch auf Krankengeld von der Krankenkasse.
- **Selbstständige**, deren Betrieb oder Praxis während einer angeordneten Quarantäne ruht, können nach § 56 Infektionsschutzgesetz bei der zuständigen Behörde einen Ersatz der in dieser Zeit weiterlaufenden nicht gedeckten Betriebsausgaben in angemessenem Umfang beantragen.

Hinweis:

Unklar ist, ob Entschädigungen gewährt werden z.B. bei Betriebsschließungen oder Veranstaltungsverböten. Die zuständigen Landesbehörden vertreten jedoch derzeit einhellig die Auffassung, dass auf Grundlage des Infektionsschutzgesetzes in diesen Fällen kein Anspruch auf Entschädigung besteht.

e) Soforthilfen für Selbstständige und kleinere Unternehmen

Bezüglich Soforthilfen gilt:

- Selbstständigen und kleineren Unternehmen wird mit einem separaten Maßnahmenpaket geholfen. Betroffene erhalten zunächst für **drei Monate** einen **Zuschuss**. Insoweit besteht eine Soforthilfe des Bundes, welche von den Ländern noch individuell erweitert wurde. Dieser Zuschuss muss nicht zurückbezahlt werden, gehört allerdings zu den steuerpflichtigen Einnahmen und löst somit später Steuern aus – quasi wie ausgefallene reguläre Einnahmen des Selbstständigen. Damit sollen Mitnahmeeffekte vermieden werden.
- **Antragsberechtigte** sind Soloselbstständige, Angehörige der Freien Berufe und kleine Unternehmen einschließlich Landwirten mit bis zu 10 Beschäftigten (Vollzeitäquivalente), die wirtschaftlich am Markt als Unternehmen tätig sind. Die Soforthilfe dient der Sicherung der wirtschaftlichen Existenz der Unternehmen und zur Überbrückung von akuten Liquiditätsengpässen in Folge der Corona-Krise.
- Unternehmen bzw. Selbstständige aus allen Wirtschaftsbereichen mit bis zu 5 Beschäftigten können einen einmaligen **Zuschuss** von bis zu 9 000 € für drei Monate beantragen, Unternehmen mit bis zu 10 Beschäftigten einen einmaligen Zuschuss von bis zu 15 000 €, ebenfalls für drei Monate. Die meisten Bundesländer haben ergänzende Programme, welche meist Unternehmen bis 50 Beschäftigte erfassen.
- Der Antragsteller muss versichern, dass er **durch die Corona-Pandemie** in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten ist. Antragstellende Unternehmen dürfen sich nicht bereits am 31.12.2019 in finanziellen Schwierigkeiten befunden haben.

Hinweis:

Die Beantragung des Zuschusses erfolgt über die Bundesländer (meist) in einem **Onlineverfahren**. Die Bearbeitung erfolgt unmittelbar nach Antragstellung in einem weitgehend automatisierten Verfahren, so dass dann auch kurzfristig mit dem Liquiditätszufluss zu rechnen ist. Anträge sind bis spätestens 31.5.2020 bei der zuständigen Landesbehörde zu stellen. Ergänzt wird dieses Bundesprogramm durch Programme der Länder, mit denen auch größere Unternehmen (teilweise bis zu 250 Erwerbstätige) gefördert werden.

Zu beachten ist, dass dieser **Zuschuss steuerpflichtig** ist. D.h., es ergibt sich später bei der Steuerveranlagung hierauf eine Steuerbelastung. Allerdings ist ausdrücklich geregelt, dass dieser Zuschuss bei der Bemessung der Steuervorauszahlungen für 2020 nicht zu berücksichtigen ist, damit die anfallende Steuerzahlung noch nicht jetzt, sondern erst frühestens im kommenden Jahr mit der Steuerveranlagung liquiditätswirksam wird.

- **Freiwillig gesetzlich Versicherte** (z.B. Selbstständige) können prüfen, ob eine Beitragsermäßigung gewährt wird. Nach dem geltenden Recht sind bei Veränderungen der Einkommen Reduzierungen der Beiträge in der gesetzlichen Krankenversicherung möglich. Allerdings wird eine monatliche Mindesteinnahme von 1 061,67 € zu Grunde gelegt.

f) Entlastung für Mieter – sowohl gewerbliche Mieter als auch für private Wohnzwecke, Vermieter und Darlehensnehmer –

Bezüglich Mieterentlastungen wurde Folgendes beschlossen:

- Wohnraum- und Gewerbemieter haben aktuell durch die Corona-Krise auf Grund von Umsatzausfällen oder Lohneinbußen z.B. durch Kurzarbeitergeld oder Fehlzeiten wegen Kinderbetreuung, u.U. Schwierigkeiten, die laufende Miete zu begleichen. Gravierend ist diese Problematik insbesondere bei Einzelhandelsgeschäften und Dienstleistern, die ihre Tätigkeit aktuell nicht ausüben können. Nach dem bislang geltenden Mietrecht können Mietverhältnisse aus wichtigem Grund allerdings außerordentlich gekündigt werden, wenn der Mieter für zwei aufeinanderfolgende Termine mit der Zahlung der Miete oder eines nicht unerheblichen Teils der Miete in Verzug ist oder in einem Zeitraum, der sich über mehr als zwei Termine erstreckt, mit der Entrichtung der Miete in Höhe eines Betrags in Verzug ist, der die Miete für zwei Monate erreicht. Dieses Kündigungsrecht des Vermieters wurde nun für Mietverhältnisse über Wohn- und Gewerberäume insoweit eingeschränkt, als dass der Vermieter ein Mietverhältnis nicht allein aus dem Grund kündigen darf, dass der Mieter im Zeitraum vom 1.4.2020 bis 30.6.2020 trotz Fälligkeit die Miete nicht leistet, sofern die Nichtleistung auf den Auswirkungen der Corona-Pandemie beruht.
- Allerdings muss klar herausgestellt werden, dass dies nichts an der Verpflichtung des Mieters zur Zahlung der Miete ändert. Auch der Zusammenhang zwischen der COVID-19-Pandemie und Nichtleistung ist vom Mieter glaubhaft zu machen.

Hinweis:

In diesen Fällen ist dringend anzuraten, dass der Mieter frühestmöglich Kontakt mit dem Vermieter aufnimmt und die Situation bespricht. Der Vermieter wird regelmäßig an einer Fortsetzung des Mietverhältnisses und damit auch an einer Sicherung der Existenz des gewerblichen Mieters Interesse haben und damit lassen sich dann vielfach für beide Seiten tragbare Lösungen finden.

- Für **Wohnungseigentümergeinschaften** stellt sich aktuell die Problematik, dass Eigentümerversammlungen nicht abgehalten werden können. Damit die Handlungsfähigkeit weiter erhalten bleibt, ist insoweit bestimmt worden, dass der zuletzt bestellte Verwalter bis zu seiner Abberufung oder bis zur Bestellung eines neuen Verwalters im Amt bleibt. Auch gilt der zuletzt von den Wohnungseigentümern beschlossene Wirtschaftsplan bis zum Beschluss eines neuen Wirtschaftsplans fort.
- Für **Verbraucherdarlehensverträge**, die vor dem 15.3.2020 abgeschlossen wurden (nicht für Teilzahlungsgeschäfte) sind nun besondere Regelungen zu Stundung und Vertragsanpassung getroffen worden: Es wurde eine Regelung für eine gesetzliche Stundung und eine Vertragsanpassung nach Ablauf der Stundungsfrist eingeführt, verbunden mit der Möglichkeit für die Vertragsparteien, eine abweichende Vertragslösung zu finden. Flankiert werden diese Vorschriften von einem gesetzlichen Kündigungsschutz. Ansprüche von Darlehens-

gebern gegen Verbraucher, die im Zeitraum zwischen dem 1.4. und dem 30.6.2020 fällig werden, werden kraft Gesetzes gestundet. Die Stundung betrifft Ansprüche auf Rückzahlung des Darlehens sowie laufende Zins- und Tilgungsleistungen. Die Fälligkeit der Ansprüche, die im Zeitraum vom 1.4. bis 30.6.2020 zu erbringen sind, wird um drei Monate hinausgeschoben. Zum Beispiel wäre die Fälligkeit eines Anspruchs, der am 2.5.2020 fällig würde, somit bis zum Ablauf des 1.8.2020 gestundet und seine Fälligkeit auf den 2.8.2020 verschoben. Voraussetzung der Stundung ist, dass der Darlehensnehmer wegen der durch die COVID-19-Pandemie hervorgerufenen außergewöhnlichen Verhältnisse Einnahmeausfälle hat. Dies hat der Darlehensnehmer ggf. darzulegen und zu beweisen. Diese Stundung ist aber nicht zwingend, sondern kann einzelvertraglich bei betroffenen Darlehensnehmern auch anders geregelt werden. So sieht die gesetzliche Regelung vor, dass Darlehensgeber Verbrauchern, die von krisenbedingten Einnahmeausfällen betroffen sind und deren Darlehensverpflichtungen nach den neuen gesetzlichen Regeln gestundet sind, die Möglichkeit eines persönlichen Gesprächs anbieten sollen. Flankierend zu der Stundung gilt nun ein befristeter Ausschluss der Kündigungsrechte des Darlehensgebers wegen Zahlungsverzugs und wegen einer (drohenden) Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Darlehensnehmers.

Hinweis:

Darlehensnehmer sollten mit den Darlehensgebern in Kontakt treten, sofern eine Anpassung der bisherigen Verträge auf Grund der durch die COVID-19-Pandemie eingetretenen Verschlechterung der Vermögenslage des Darlehensnehmers erforderlich ist.

g) Weitere Maßnahmen

Bezüglich weiterer Maßnahmen gilt Folgendes:

- Auch **Sozialversicherungsbeiträge** können auf Antrag gestundet werden. Der Antrag ist an die jeweilige Krankenkasse zu richten. Der GKV-Spitzenverband hat hierzu mitgeteilt, dass Unternehmen bzw. Betriebe, die von der Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich betroffen sind, einen erleichterten Zugang zu Beitragsstundungen haben.

Voraussetzung ist allerdings, dass andere Unterstützungsmaßnahmen, wie insbesondere Kurzarbeitergeld und z.B. Fördermittel und Kredite, vorrangig in Anspruch genommen werden. Dass die sofortige Einziehung der Beiträge ohne die Stundung trotz vorrangiger Inanspruchnahme von Kurzarbeitergeld, Fördermitteln und/oder Krediten mit erheblichen Härten für den Arbeitgeber verbunden wäre, ist in geeigneter Weise darzulegen. Insoweit ist aktuell allerdings grds. eine glaubhafte Erklärung des Arbeitgebers ausreichend, dass er erheblichen finanziellen Schaden durch die Pandemie, z.B. in Form von erheblichen Umsatzeinbußen, erlitten hat. Sicherheiten sind dann nicht zu stellen und auf Stundungszinsen wird verzichtet.

- Die **Insolvenzantragspflicht** ist bis zum 30.9.2020 unter bestimmten Bedingungen ausgesetzt, um Unternehmen zu schützen, die infolge der Corona-Epidemie in eine finanzielle Schieflage geraten. Voraussetzung für die Aussetzung ist, dass der Insolvenzgrund kausal auf den Auswirkungen der Corona-Pandemie beruht und dass auf Grund einer Beantragung öffentlicher Hilfen bzw. ernsthafter Finanzierungs- und Sanierungsverhandlungen eines Antragspflichtigen begründete Aussichten auf eine Sanierung bestehen. Wichtig ist die gesetzliche Vermutung: „War der Schuldner am 31.12.2019 nicht zahlungsunfähig, wird vermutet, dass die Insolvenzreife auf den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie beruht und Aussichten darauf bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen.“

Hinweis:

Eine (drohende) Insolvenz erfordert sehr umsichtiges Handeln, da sich der Unternehmer bzw. die Geschäftsführer bei falschem Handeln strafbar machen und Geschäftsführer z.B. einer GmbH auch persönlich in Haftung genommen werden können. Daher sollte in solchen Fällen stets rechtliche Beratung in Anspruch genommen werden.

- Staatliche **Exportkreditgarantien** sichern Exporteure gegen wirtschaftlich oder politisch bedingte Forderungsausfälle ab und ermöglichen in vielen Fällen erst die notwendige Absatzfinanzierung eines Geschäfts. Diese sog. „Hermesdeckungen“ ergänzen Absicherungsangebote der privaten Wirtschaft in besonders risikobehafteten Ländern und kommen daher typischerweise für Entwicklungs- und Schwellenländer zur Anwendung. Durch die Übernahme einer Hermesdeckung wird das Risiko eines Zahlungsausfalls vom Exporteur bzw. der finanzierenden Bank zu einem großen Teil auf die Bundesrepublik Deutschland übertragen. Hierfür zahlen die Deckungsnehmer eine risikoadäquate Prämie.

Auf Grund der massiven Wirtschaftskrise sind nun aber auch Exporte in andere europäische Länder risikobehaftet. Daher hat die EU-Kommission entschieden, dass **Exportgeschäfte** zu kurzfristigen Zahlungsbedingungen (bis 24 Monate) **innerhalb der EU** und in ausgewählten OECD-Ländern mit staatlichen Exportkreditgarantien abgesichert werden können. Die erweiterten Deckungsmöglichkeiten sind zunächst bis zum 31.12.2020 befristet. Sie gelten für alle 27 EU-Länder sowie Australien, Island, Japan, Kanada, Neuseeland, Norwegen, die Schweiz, die USA und das Vereinigte Königreich.

Hinweis:

Die Hermesdeckungen helfen vor allem **kleinen oder mittelständischen Unternehmen**, die Risiken eines Exportgeschäfts abzusichern. Als Exporteur besteht die Möglichkeit, sich im Vorfeld mit einer unverbindlichen Deckungsanfrage an den Bund zu wenden. Diese Voranfrage erfolgt online und ist kostenlos.

- Weiterhin sollen die Investitionen vor allem in Verkehrswege des Bundes und den Bau bezahlbarer Wohnungen nochmals erhöht werden.

Handlungsempfehlung:

Ausgehend von einer Analyse der aktuellen Liquiditätssituation einschließlich der Planung verschiedener Szenarien für die kommenden Monate müssen die verschiedenen Handlungsoptionen für das jeweils einzelne Unternehmen aufgezeigt werden. Folgende Prüfschritte können eine Hilfestellung geben:

1. Analyse der Liquiditätssituation einschließlich Planung verschiedener Szenarien für die kommenden Monate; Analyse des operativen Bereichs zur Identifizierung von Schwachstellen und Risiken in der Produktionskette
2. Effektive Kommunikation
insbesondere gegenüber Mitarbeitern, Kunden, Gesellschaftern und Banken
3. Schutz der Mitarbeiter:
Wahrnehmung der Informations- und Fürsorgepflichten, Sicherung der Arbeitsplätze,
4. Sicherstellung zumindest der administrativen Abläufe im Unternehmen und Digitalisierung interner Prozesse (kurzfristig z.B. Ermöglichung von Homeoffice-Arbeitsplätzen mit einer entsprechenden leistungsfähigen und sicheren Infrastruktur: EDV-Ausstattung, sichere VPN-Verbindungen o.Ä. oder Videokonferenzen – stets vor dem Hintergrund der Gewährleistung von Sicherheit für die Mitarbeiter)
5. Liquiditätssicherung:
Sicherung der Liquidität durch Hilfskredite, Steuerstundungen und kurzfristige Ausgabensteuerung; Gespräche mit Vertragspartnern (Lieferanten, Kunden, Vermietern, Banken)
6. Beantragung staatlicher Hilfen:
Beantragung endgültig liquiditätswirksamer und ggf. ertragsverbessernder Hilfen, wie Kurzarbeitergeld und Herabsetzung steuerlicher Vorauszahlungen

7. Analyse der rechtlichen/vertraglichen Situation im Hinblick auf Kündigung von Verträgen:
z.B. Bezug von Vorleistungen, Lieferantenverträge oder Schadensersatz
8. Vorbereitung des Unternehmens auf die weiteren Phasen, in denen unter gelockerten Einschränkungen Tätigkeiten wieder aufgenommen werden und Anpassung von Vertriebsstrukturen bspw. auf Online, sowie Anpassung von Beschaffungs- und Produktionsabläufen
9. ggf. Krisenbewältigung in Form von der Erarbeitung von Restrukturierungskonzepten

55 Übersicht über steuerliche Instrumente

Insbesondere auf die Belastung der Liquiditätssituation kann mit steuerlichen Instrumenten reagiert werden. Wichtige Instrumente und deren Wirkungsweise sind:

Instrument	Wirkung
Anpassung von Steuervorauszahlungen	Kurzfristige Entlastung der Liquidität – im Ergebnis endgültige Liquiditätsentlastung
Stundung von Steuerzahlungen	Zeitliches Hinausschieben von Steuerzahlungen und damit temporäre Liquiditätsentlastung
Fristverlängerungen	Entlastung der vorhandenen Ressourcen und Hinausschieben evtl. Nachzahlungen
„Corona-Prämien“	Lohnsteuerfreie Zuwendungen an durch die Krise besonders belastete Mitarbeiter

56 Anpassung von Steuervorauszahlungen

Kurzfristig können positive Effekte auf die Liquiditätslage erreicht werden durch eine Anpassung von Steuervorauszahlungen. Dies kann auch die Rückzahlung bereits geleisteter Vorauszahlungen umfassen. Die Anpassung von Vorauszahlungen ist ein bekanntes und bewährtes Instrumentarium, welches **rasch und unkompliziert eingesetzt** werden kann. Einzubeziehen sind Vorauszahlungen zur Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer.

Hinweis:

Für das Instrument einer Anpassung der Vorauszahlungen spricht, dass dies – im Gegensatz z.B. zu Überbrückungskrediten – im Falle von Einnahmeausfällen und damit Ertragseinbußen einen endgültigen Liquiditätseffekt hat. Durch die sich realisierende niedrigere steuerliche Bemessungsgrundlage werden die nun herabgesetzten Vorauszahlungen endgültig.

Grundsätzlich bemessen sich die Vorauszahlungen zur Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer nach der zuletzt veranlagten Steuer. Grundlage ist aktuell also vielfach die Einkommenssituation des Jahres 2018. Auf Antrag des Stpfl. kann eine Anpassung der Vorauszahlungen erfolgen. Dies betrifft die laufenden Vorauszahlungen, insbesondere zu den noch ausstehenden Vorauszahlungsterminen – die nächste Vorauszahlung bei der Gewerbesteuer ist am **15.5.2020** und bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer am **10.6.2020** fällig. Die Anpassung kann aber auch zu einer Rückzahlung bereits gezahlter Vorauszahlungen führen. Der Stpfl. muss Anpassungsgründe vortragen, also den voraussichtlichen Gewinn beziffern und glaubhaft machen. Auf dieser Basis werden dann die Vorauszahlungen neu berechnet, bis hin zu einer Herabsetzung auf 0 €.

Hinweis:

Auch eine Anpassung für das Jahr 2019 ist noch möglich. Gerade der jetzt in Vorbereitung befindliche oder bereits erstellte Jahresabschluss zum 31.12.2019 sollte zum Anlass genommen werden, zu prüfen, ob eine Herabsetzung der Vorauszahlungen angezeigt ist (vgl. hierzu auch Tz. 10 des Mandanten-Rundschreibens). Ausreichend ist insoweit die Vorlage einer aktuellen Steuerberechnung und des (Entwurfs des) Jahresabschlusses. Soweit die be-

reits entrichteten Vorauszahlungen das neue Vorauszahlungs-Soll übersteigen, sind Überzahlungen zu erstatten. Hat sich in 2019 ein höherer steuerlicher Gewinn ergeben, als bei der Bemessung der Vorauszahlungen angesetzt, so besteht keine Verpflichtung für den Stpfl. zu einer Anpassung der Vorauszahlungen.

Ergibt sich aus der aktuellen Einkommensprognose für 2020 ein Verlust, so führt dies ggf. zu einer **Herabsetzung und Erstattung der für 2019 geleisteten Vorauszahlungen**. Bei Ermittlung des Vorauszahlungs-Soll für 2019 wird in diesen Fällen – unter Zugrundelegung einer aktualisierten Prognose für 2019 – der Verlustrücktrag aus 2020 berücksichtigt. Dies sollte ausdrücklich beantragt werden.

Der **Herabsetzungsantrag** ist zu stellen für die:

- Einkommensteuer beim Wohnsitzfinanzamt,
- Körperschaftsteuer beim Betriebsfinanzamt und
- Gewerbesteuer ebenfalls beim Betriebsfinanzamt, welches dann die Gemeinde entsprechend informiert.

Personengesellschaften stellen den Herabsetzungsantrag beim Betriebsfinanzamt, welches dann die Wohnsitzfinanzämter der Gesellschafter informiert.

In dem Herabsetzungsantrag ist die voraussichtliche Einkommenssituation glaubhaft zu machen, wobei ein großzügiger Maßstab hinsichtlich der zu erwartenden Entwicklung anzusetzen ist.

Hinweis:

Wird vom Stpfl. ein Herabsetzungsantrag gestellt, so sind alle zu diesem Zeitpunkt erkennbaren neuen Entwicklungen darzulegen, also insbesondere nicht nur die einkommensmindernden, sondern auch die einkommenserhöhenden Tatsachen. Ansonsten kann der Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht sein.

In der aktuellen Situation müsste die Ergebnisentwicklung von Beginn des laufenden Wirtschaftsjahres bis zum jetzigen Zeitpunkt anhand der Ist-Zahlen z.B. anhand einer **aktuellen BWA** dargelegt werden und dies durch eine Hochrechnung für den weiteren Verlauf bis zum Ende des Wirtschaftsjahres ergänzt werden.

Vereinfachungen zur Darlegung hat die Finanzverwaltung nun mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.3.2020 (Aktenzeichen IV A 3 – S 0336/19/10007 :002) und den Ländererlassen vom gleichen Tag für **„nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich [von der Corona-Pandemie] betroffene Steuerpflichtige“** bekannt gegeben. Dies betrifft also u.a. Einzelhändler, die ihre Geschäfte schließen mussten, Dienstleistungsbetriebe, die nicht mehr tätig sein dürfen, wie z.B. Frisöre, Reise- oder Eventveranstalter, die Veranstaltungen absagen mussten oder auch Produktionsunternehmen, die von Lieferengpässen betroffen sind. Zu Anpassungsanträgen in diesen Fällen bestimmt die Finanzverwaltung: „Diese Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können.“ D.h., es sind **großzügige Maßstäbe** bei der Prüfung anzulegen und es brauchen keine detaillierten Unterlagen vorgelegt zu werden.

Handlungsempfehlung:

Betroffene Unternehmen sollten unmittelbar unter Hinzuziehung steuerlichen Rats einen Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen stellen. Viele Bundesländer haben ein vereinfachtes Formular zur Beantragung einer zinslosen Stundung und zur Herabsetzung der Steuervorauszahlungen herausgegeben. Mittels dieser Formulare können mit einigen wenigen Angaben solche Anträge gestellt werden. Allgemein müssen von der Corona-Krise unmittelbar Betroffene aktuell keine umfangreichen Nachweise über die voraussichtliche Einkommenssituation beibringen. Ausreichend ist eine knappe Schilderung, warum der Stpfl. von der Corona-Krise unmittelbar betroffen ist – z.B. Nennung der Branche oder Geschäftstätigkeit.

57 Stundung von Steuerzahlungen

Die Finanzbehörden können konkret anstehende Steuerzahlungen stunden, wenn die Einziehung eine erhebliche Härte darstellen würde. Die **Stundung führt zu einem Hinausschieben der Steuerzahlung** und kann insbesondere in angespannter Liquiditätslage hilfreich sein. Gestundet werden können insbesondere

- Abschlusszahlungen zur Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer (einschließlich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag),
- Vorauszahlungen zu diesen Steuern,
- **Umsatzsteuvorauszahlungen** und
- Grundsteuern/Grundbesitzabgaben.

Hinweis:

Aktuell ist insbesondere eine Stundung von zu leistenden Umsatzsteuvorauszahlungen relevant. Dies vor allem vor dem Hintergrund, dass die Umsatzsteuer auf Lieferungen und Leistungen grundsätzlich bereits für den Monat geschuldet wird, in dem die Lieferung ausgeführt bzw. die Leistung erbracht wird, aktuell Zahlungen der Kunden aber oftmals erst zeitlich verzögert erfolgen.

In der derzeitigen Situation sind **persönliche Stundungsgründe** vorzutragen. Stundungsbedürftigkeit liegt vor, wenn sich der Stpfl. zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerschuld vorübergehend in ernsthaften Zahlungsschwierigkeiten befindet; was allerdings noch keine Zahlungsunfähigkeit voraussetzt. Dies ist im konkreten Fall nachzuweisen anhand einer Liquiditätsrechnung und einem Liquiditätsstatus, der die Vermögenswerte in kurzfristig realisierbare und nicht kurzfristig realisierbare aufteilt. Insbesondere ein **Liquiditätsstatus** ist erforderlich, da der Stpfl. gehalten ist, seine verfügbaren Mittel zur Zahlung fälliger Steuern einzusetzen, ggf. auch Kredite in Anspruch zu nehmen. Hinzuweisen ist darauf, dass eine Stundung nur dann in Betracht kommt, wenn die Zahlungsunfähigkeit nicht dauerhaft ist.

Das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.3.2020 führt insoweit aus, dass für „nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich [von der Corona-Pandemie] betroffene Steuerpflichtige“ [...] „bei der Nachprüfung der Voraussetzungen für Stundungen **keine strengen Anforderungen** zu stellen“ sind. Ausreichend ist eine knappe Schilderung, warum der Stpfl. von der Corona-Krise unmittelbar betroffen ist – z.B. Nennung der Branche oder Geschäftstätigkeit. Eine detaillierte Schilderung der finanziellen Verhältnisse ist in diesen Fällen dagegen nicht notwendig.

Hinweis:

Diese Billigkeitsmaßnahmen erfassen allerdings nicht alle Steuerarten. Erfasst sind insbesondere die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer und vor allem auch die Umsatzsteuer. Nicht erfasst sind dagegen z.B. anstehende Zahlungen zur Grunderwerbsteuer oder Erbschaft-/Schenkungsteuer. In diesen Fällen greifen die allgemeinen Regeln zum Stundungsantrag, d.h., es müssen detailliert persönliche Stundungsgründe vorgetragen werden.

Gesetzlich ist vorgesehen, dass eine Stundung in der Regel nur gegen **Sicherheitsleistung** gewährt wird. In dem aktuellen Schreiben der Finanzverwaltung vom 19.3.2020 wird insoweit keine Erleichterung genannt.

Hinweis:

Ebenso ist in der Praxis zu beachten, dass eine Stundung grundsätzlich eine Verzinsung mit einem Zinssatz von 6 % p.a. auslöst. „„Nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich betroffenen Steuerpflichtigen“ wird eine **zinslose Stundung** gewährt.

Ausdrücklich ausgeschlossen ist die Stundung bei Abzugssteuern. Dies betrifft insbesondere die **Lohnsteuer**. Dagegen können **Sozialversicherungsbeiträge** auf Antrag gestundet werden. Der Antrag ist an die jeweilige Krankenkasse zu richten. Voraussetzung für die Stundung ist allerdings, dass alternative Hilfsangebote, wie

Kurzarbeitergeld, Fördermittel und Überbrückungshilfen vorrangig ausgeschöpft sind. Nur wenn diese nicht ausreichen, kommt eine vereinfachte Stundung der Gesamtsozialversicherungsbeiträge in Betracht.

Eine Stundung darf allerdings – ebenso wie bei Steuerzahlungen – nicht gewährt werden, wenn eine Gefährdung des Anspruches eintreten würde. Das ist gegeben, wenn die Zahlungsschwierigkeiten nicht nur vorübergehend sind oder eine Überschuldung in absehbarer Zeit offensichtlich nicht abgebaut werden kann.

Hinweis:

Die Lohnabrechnungen sind – nach derzeitigem Stand – nach üblichen Regeln zu erstellen und Lohnsteuer abzuführen. Hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge kann dann geprüft werden, ob ein Stundungsantrag gestellt wird. Dringend abzuraten ist aber davon, die Beiträge zur Sozialversicherung einfach einzubehalten, ohne dass eine Stundung zuvor bewilligt wurde. Denn ohne vorherige Stundungsbewilligung besteht das Risiko einer Strafbarkeit wegen der Vorenthaltung von Sozialversicherungsbeiträgen.

Stundungsanträge betreffend Einkommen-, Körperschaft- oder Umsatzsteuer sind an das zuständige Finanzamt zu richten. Stundungen der Gewerbesteuer müssen die Unternehmen bei den zuständigen Gemeinden beantragen (Ausnahme: Stadtstaaten Hamburg und Bremen – dort auch das Finanzamt).

58 Umsatzsteuer: Besonderheiten in Krisensituationen

a) Berichtigung der Umsatzsteuer bei Nichtzahlung des Kunden

Die Umsatzsteuer auf Lieferungen und Leistungen wird grundsätzlich bereits für den Monat geschuldet, in dem die Lieferung ausgeführt bzw. die Leistung erbracht wird. Allerdings ist bei offenen Forderungen die bereits gegenüber dem Finanzamt erklärte und abgeführte Umsatzsteuer in dem Voranmeldungszeitraum zu **berichtigen**, in dem die Nichtzahlung oder teilweise Nichtzahlung des Kunden feststeht oder sehr wahrscheinlich ist.

Falls dann später doch eine Zahlung durch den Kunden erfolgen sollte, muss eine erneute Berichtigung vorgenommen werden.

Hinweis:

Das Feststehen der Nichtzahlung des Kunden sollte entsprechend dokumentiert werden z.B. durch Schriftverkehr mit dem Kunden. Daher ist eine rechtzeitige Kontaktaufnahme mit dem Kunden angezeigt.

b) Erstattung von Umsatzsteuer-Sondervorauszahlungen

Wie oben unter Tz. 11 dargestellt, kann von betroffenen Unternehmen hinsichtlich der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen ein Antrag auf zinslose Stundung gestellt werden. Voraussetzung sind akut vorhandene oder anstehende Liquiditätsengpässe. Daneben sehen viele Bundesländer auch die Erstattung von bereits getätigten Umsatzsteuer-Sondervorauszahlungen vor, was einen Liquiditätsaufschub bedeutet. Dies gilt allerdings nicht generell, sondern regelmäßig nur für unmittelbar und nicht unerheblich betroffene Stpfl.

Zum Hintergrund: Grundsätzlich müssen Unternehmer nach Ablauf eines jeden Monats als Voranmeldungszeitraums bis zum 10. des Folgemonats ihre Umsatzsteuer-Voranmeldungen an das Finanzamt übermitteln und die errechnete Umsatzsteuer abführen. Auf Antrag kann den Unternehmen eine Dauerfristverlängerung um einen Monat gewährt werden. Bei Unternehmen mit monatlichem Voranmeldungszeitraum ist dies jedoch von der Leistung einer Sondervorauszahlung abhängig, welche 1/11 der Summe der Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr beträgt und bei der letzten Voranmeldung des Jahres angerechnet

wird. Zur Schaffung von Liquidität wird diese Sondervorauszahlung in einigen Bundesländern den Unternehmen wieder zur Verfügung gestellt werden, was im Ergebnis eine Liquiditätsentlastung bis zur Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2020 bedeutet.

So setzen z.B. die Finanzämter in Nordrhein-Westfalen auf Antrag die Sondervorauszahlungen für Dauerfristverlängerungen bis auf Null fest. Um eine **schnelle Bearbeitung** des Antrags zu gewährleisten, empfiehlt das Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen diesen Unternehmern die Verwendung des bekannten Vordrucks „Antrag auf Dauerfristverlängerung – Anmeldung der Sondervorauszahlung“ (USt 1 H). Der Antrag kann mit **ELSTER** erstellt und dem Finanzamt übermittelt werden. Auszufüllen ist die Zeile 22 mit einer „1“ (berichtigter Antrag) und die Zeile 24 (Basis für die Berechnung der Sondervorauszahlung). Die Eintragung in Zeile 24 mit „0“ führt zu einer vollständigen Erstattung der Sondervorauszahlung.

Vergleichbares gilt in anderen Bundesländern.

Hinweis:

Der aktuelle Stand solcher Hilfen ist zu beobachten. Hinweise geben die Internetseiten der jeweiligen Finanzministerien der Länder. Vorteilhaft ist die einfache und schnelle Abwicklung dieser Hilfen über die bewährten Verfahren zur elektronischen Anmeldung der Sondervorauszahlung bzw. in einzelnen Bundesländern einen formlosen Antrag an das Finanzamt.

59 Verzicht auf Säumniszuschläge und Vollstreckungsmaßnahmen

Wird dem Finanzamt auf Grund Mitteilung des Vollstreckungsschuldners oder auf andere Weise bekannt, dass der Vollstreckungsschuldner unmittelbar und nicht unerheblich (von der Corona-Pandemie) betroffen ist, soll bis zum 31.12.2020 von Vollstreckungsmaßnahmen bei allen rückständigen oder bis zu diesem Zeitpunkt fällig werdenden Steuern abgesehen werden.

In den betreffenden Fällen werden Säumniszuschläge für diese Steuern zum 31.12.2020 erlassen.

Hinweis:

Auch in diesen Fällen sollte möglichst rasch mit dem zuständigen Finanzamt Kontakt aufgenommen werden.

60 Steuerfreiheit für „Corona-Prämien“

Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber können ihren Beschäftigten nun Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von 1 500 € steuerfrei auszahlen oder als Sachleistungen gewähren. Erfasst werden Sonderleistungen, die die Beschäftigten zwischen dem 1. März 2020 und dem 31. Dezember 2020 erhalten. Voraussetzung ist, dass die Beihilfen und Unterstützungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen. Andere Steuerbefreiungen und Bewertungserleichterungen bleiben hiervon unberührt. Die Beihilfen und Unterstützungen bleiben auch in der Sozialversicherung beitragsfrei.

Mit der Steuer- und Beitragsfreiheit der Sonderzahlungen wird die besondere und unverzichtbare Leistung der Beschäftigten in der Corona-Krise anerkannt.

61 Steuerliche Pflichten, Fristverlängerungen

Die generellen Pflichten zur pünktlichen Abgabe z.B. von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen bleiben unverändert bestehen.

Dies gilt auch für Unternehmen, die massiv von den wirtschaftlichen Folgen der Pandemie betroffen sind. Sollten betriebliche Abläufe wegen Quarantänemaßnahmen massiv gestört sein, können Anträge auf Fristverlängerung gestellt werden. In diesen Fällen sollte rechtzeitig mit der Finanzverwaltung Kontakt aufgenommen werden.

Die Finanzverwaltung hat allerdings angekündigt, dass individuell gesetzte Fristen des Finanzamtes z.B. für Anforderung von Unterlagen oder Rückfragen „großzügig“ verlängert werden.

Hinweis:

Auch in diesen Fällen muss möglichst rasch mit dem zuständigen Finanzamt Kontakt aufgenommen werden.

Mit freundlichen Grüßen



J. Varga
Steuerberater