

# Mandanteninformation 2019/2020 - Steuerthemen zum Jahreswechsel

Stand: 01/2020

## Inhaltsverzeichnis

- 1. Einleitung**
- 2. Neues für alle Steuerpflichtigen**
- 3. Neues für alle Unternehmen**
- 4. Neues für Kapitalgesellschaften**
- 5. Neues für Personengesellschaften**
- 6. Neues für kleine und mittlere Unternehmen**
- 7. Neues für Grundstückseigentümer**
- 8. Neues für Arbeitnehmer/Arbeitgeber**

### 1. Einleitung

Das vorliegende Merkblatt beinhaltet eine komprimierte Übersicht ausgewählter steuerrechtlicher Neuerungen des abgelaufenen Jahres 2019 und deren Auswirkungen auf das kommende Jahr 2020. Die relevanten Entwicklungen vonseiten der Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Gesetzgebung sind praxisnah aufbereitet und mit zahlreichen Beratungshinweisen und weiterführenden Fundstellen versehen.

### 2. Neues für alle Steuerpflichtigen

#### 2.1 Mitteilungspflicht für Steuergestaltungen

BMF und Kabinett haben einen Entwurf vorgelegt, der die Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen der EU-Amtshilferichtlinie umsetzt. Dieser enthält nicht die lange diskutierte und in einem früheren regierungsinternen Entwurf vom 30.01.2019 enthaltene Mitteilungspflicht für innerstaatliche Gestaltungen. Die Umsetzung der sog. Kennzeichen (Englisch „Hallmarks“), mit denen mitteilungspflichtige Gestaltungen identifiziert werden, entspricht dagegen weitestgehend den vom 30.01.2019 bekannten Formulierungen (§ 138e AO-E).

Grundsätzlich sind Intermediäre (Berater) zur Mitteilung verpflichtet. Liegt eine Verschwiegenheitspflicht vor und ist der Intermediär davon nicht entbundenen, geht die Verpflichtung jedoch nur teilweise auf den Steuerpflichtigen (als Nutzer einer Gestaltung) über. Nur bei Gestaltungen, in die kein Intermediär oder nur ein reiner Drittstaatenintermediär eingebunden ist, bleibt es bei der vollständigen Mitteilungspflicht des Nutzers.

Inhaltlich bleibt der aktuelle Entwurf daher nahe an den Vorgaben der EU. Auch eine Ausweitung auf z. B. weitere Steuerarten oder zusätzliche Hallmarks, wie z. B. in Polen erfolgt, ist nicht vorgesehen.

Neu im Entwurf ist, dass das Bundeszentralamt für Steuern, an das die Mitteilungen zu richten sind, neben einer Registriernummer für die jeweilige Gestaltung auch eine Offenlegungsnummer für die jeweils eingegangene Mitteilung vergibt, die als Nachweis dienen könnte. Ob die EU und andere Mitgliedstaaten dem folgen, ist noch offen. Umfangreiche Informationen bietet das in Vorbereitung befindliche DWS-Merkblatt Nr. 1890 „Anzeigepflichten von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen“.

Jeder einzelne Verstoß gegen die Meldepflicht soll weiterhin als Ordnungswidrigkeit gelten und mit einer Geldbuße von bis zu 25.000 € geahndet werden. Allerdings sollen die Sanktionen erst für nach dem 30.06.2020 umgesetzte Gestaltungen gelten.

## 2.2 Förderung der energetischen Gebäudesanierung

Im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht wird auch eine steuerliche Förderung der energetischen Gebäudesanierung umgesetzt. Ab 2020 sollen bestimmte energetische Sanierungsmaßnahmen durch einen über drei Jahre verteilten Abzug von insg. 20 % der Aufwendungen von der Steuerschuld gefördert werden (§ 35c EStG). Förderfähig sind jedoch nur selbst genutzte Wohnimmobilien, die Vermietung (gewerblich und privat) scheidet demnach aus. Auch sollen die Maßnahmen von Fachunternehmen inkl. Rechnung durchgeführt werden, der eigenhändige Einbau und Ansatz der Anschaffungskosten ist somit ausgeschlossen. Der Maximalbetrag des über drei Jahre gewährten Steuernachlasses soll pro Objekt 40.000 € betragen. Energetische Maßnahmen sind (abschließende Aufzählung): Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen und Geschossdecken; Erneuerung der Fenster, Außentüren, Lüftung und Heizung; der Einbau von digitalen Systemen zur Verbrauchsoptimierung; die Optimierung bestehender Heizungen, die älter als 2 Jahre sind. Weiterführende Informationen enthält das in Vorbereitung befindliche DWS-Merkblatt Nr. 1915 „Förderung der energetischen Gebäudesanierung“. Jedoch wurde dieser steuerliche Teil des Klimapakets am 29.11.2019 nicht vom Bundesrat angenommen, sondern der Vermittlungsausschuss angerufen. Die Beratungen sind für den 09.12.2019 angekündigt.

## 2.3 BMF überarbeitet Schreiben zur Abgeltungsteuer

Die Finanzverwaltung hat ihr umfangreiches Anwendungsschreiben zur Abgeltungsteuer vom 18.01.2016 überarbeitet und diverse höchstrichterliche Entscheidungen berücksichtigt.<sup>1</sup>

Das BMF ergänzt u. a. Rz. 138 unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 27.03.2018.<sup>2</sup> So setze die bzgl. der Option zum Teileinkünfteverfahren nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG erforderliche berufliche Tätigkeit für eine Kapitalgesellschaft nicht unbedingt voraus, dass der Gesellschafter unmittelbar für diejenige Kapitalgesellschaft tätig wird, für deren Kapitalerträge er den Antrag zur tariflichen Einkommensteuer stellt. Bei besonderen Umständen können auch Tätigkeiten auf Ebene einer anderen Kapitalgesellschaft als berufliche Tätigkeit für diejenige Kapitalgesellschaft zu qualifizieren sein, für deren Kapitalerträge der Antrag gestellt wird (Rz. 138).

Weiterhin finden sich umfangreiche Änderungen in Rz. 118 und den Ausführungen zu Verlusten i. S. d. § 20 Abs. 6 EStG. So sind die depotbezogenen unterjährigen Verlustverrechnungen der auszahlenden Stelle i. S. d. § 43a Abs. 3 EStG zwar zeitlich vorrangig, aber nicht endgültig. Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist im Rahmen der Veranlagung gem. § 32d Absatz 4 EStG eine institutsübergreifende Verlustverrechnung durchzuführen.<sup>3</sup>

Eine weitere Ergänzung erfuhr das Anwendungsschreiben vom 18.01.2016 durch das BMF-Schreiben vom 10.05.2019. Die Finanzverwaltung konkretisiert darin den Veräußerungsbegriff in Rz. 59 und ergänzt die Anwendungsregelung in Rz. 324. Eine Veräußerung i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ist demnach weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig. Das Schreiben verweist auf das BFH-Urteil vom 12.06.2018 (VIII R 32/16), welches zu Verlusten aus der Veräußerung von Aktien erging und die Rechtsprechung zur Anerkennung von Veräußerungsvorgängen und damit einhergehenden Verlusten fortsetzt.

Der BFH erkennt einen Veräußerungsvorgang i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 EStG unabhängig von der Höhe der Gegenleistungen oder Transaktionskosten an und schafft damit die Grundvoraussetzung zur Anerkennung eines berücksichtigungsfähigen Verlustes. Er verneinte einen Gestaltungsmissbrauch bei einer zu einem Verlust führenden entgeltlichen Veräußerung wertlos gewordener Aktien.

**Ausblick** Eine mögliche Gesetzesänderung im Rahmen des „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (kurz des Jahressteuergesetzes 2019) **wollte** der Rechtsprechung einen endgültigen Riegel vorschieben. So sah der Entwurf vor, dass insb. der durch den Ausfall einer Kapitalforderung oder die Ausbuchung einer Aktie entstandene Verlust steuerlich unbeachtlich sein soll.

**Jedoch** konnte koalitionsintern hierzu keine konsensfähige Formulierung gefunden werden, sodass die Änderung des § 20 Abs. 2 EStG wieder gestrichen wurde. **Anstatt** dessen soll nun eine Änderung des § 20 Abs. 6 EStG im Gesetzgebungsverfahren zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen erfolgen. Ein entsprechender Antrag sieht vor, dass im § 20 Abs. 6 EStG zwei neue gesonderte Verlustverrechnungsbeschränkungen für den Verfall von Optionen und wertlosen Kapitalforderungen (Aktien) geschaffen werden. Ausgenommen und abzugsfähig sollen Verluste von Kleinanlegern bis zur Höhe von 10.000 Euro sein.

## 2.4 Anwendungserlass zur Abgabenordnung angepasst

Die Finanzverwaltung hat ihren Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) mit Schreiben vom 31.01.2019 angepasst. Die Verwaltungsanweisungen zum Verspätungszuschlag (§ 152 AO i. d. F. des Steuermodernisierungsgesetzes), der erstmals für alle nach dem 31.12.2018 abzugebenden Steuererklärungen gilt, wurden komplett neu gefasst.

Angepasst wurden ebenso die Verwaltungsanweisungen zu steuerbegünstigten (insb. gemeinnützigen) Zwecken (§ 51 AO ff.). Das Schreiben enthält darüber hinaus Erläuterungen, unter welchen Voraussetzungen ein Krankenhaus als Zweckbetrieb gilt (§ 67 AO). Weitere Änderungen des AEAO betreffen u. a. die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen (§ 233a AO).

Das BMF hat in den AEAO zudem einen Hinweis aufgenommen, demzufolge die nur für Körperschaften geltenden Mindeststandards der ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive) bereits durch § 42 AO national erfüllt werden.

## 2.5 Privatnutzung von Taxen — Begriff des Bruttolistenpreises konkretisiert

Für die Besteuerung der Privatnutzung von Taxen ist der allgemeine Listenpreis und sind nicht die besonderen Herstellerpreislisten für Taxen und Mietwagen heranzuziehen. Zu diesem Ergebnis kommt der BFH im Rahmen der Anwendung der sog. 1 %-Regelung.<sup>4</sup> Der Listenpreis i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist dabei nur der Preis, zu dem der Steuerpflichtige das Fahrzeug als Privatkunde erwerben könnte.

Die vom Gesetzgeber zu Grunde gelegte Bemessungsgrundlage des Bruttolistenpreises solle nicht die tatsächlichen Neuanschaffungskosten des Fahrzeugs und auch nicht dessen gegenwärtigen Wert im Zeitpunkt der Überlassung möglichst realitätsgerecht abbilden. Gem. BFH sei der Bruttolistenpreis vielmehr eine generalisierende Bemessungsgrundlage, die den Nutzungsvorteil insg. zu gewinnen sucht, der indessen ungleich mehr umfasst als die Überlassung des genutzten Fahrzeugs selbst.

Denn der tatsächliche geldwerte Vorteil entspricht dem Betrag, der vom Steuerpflichtigen als Privatperson für eine vergleichbare Nutzung aufgewandt werden müsste und den er durch die Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs einspart.

Im entschiedenen Fall hatte der Betreiber eines Taxiunternehmens das Taxi nicht nur betrieblich, sondern auch privat genutzt.

Die private Nutzung versteuerte er entsprechend mit der 1 %-Methode, folglich setzte er dafür monatlich 1 % des Bruttolistenpreises gem. der Preisliste „Taxi und Mietwagen“ an. Nach Ansicht des Finanzamts sei jedoch der (höhere), mithilfe der Fahrzeug-Identifikationsnummer abgefragte Listenpreis heranzuziehen.[5](#)

## **2.6 BMF versieht Zinsbescheide mit Vorläufigkeitsvermerk**

Gem. BMF-Schreiben vom 02.05.2019 sind sämtliche erstmalige Festsetzungen von Zinsen, in denen der Zinssatz nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO mit 0,5 % pro Monat angewendet wird, hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Zinssatzhöhe nur noch vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO durchzuführen. Dies gilt neben der Festsetzung von Nachzahlungszinsen auch für Erstattungszinsen. Auch im Rahmen eines Vorbehalts der Nachprüfung geänderte (u. a. § 164 Abs. 2 AO) oder nach anderen Korrekturvorschriften berichtigte Zinsfestsetzungen sollen künftig vorläufig ergehen. Die Finanzverwaltung äußert sich zudem zu den Fallgestaltungen, bei denen bereits ein Einspruchs- oder Klageverfahren anhängig ist.[6](#)

## **2.7 Abziehbarkeit von Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung**

Kosten für Einrichtungsgegenstände und Hausrat im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind nicht als Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft zu qualifizieren, die gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG auf max. 1.000 € monatlich begrenzt sind, so der BFH.[7](#) Vielmehr handle es sich bei diesen Kosten um sonstige Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung, die unter den sonstigen Voraussetzungen in vollem Umfang als Werbungskosten abziehbar sind.

Der Kläger begründete eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung und machte neben Aufwendungen für Miete und Nebenkosten auch die Anschaffungskosten für die Einrichtung als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt begrenzte diese unter Anwendung der Neufassung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 ESG ab dem Veranlagungszeitraum 2014 auf den Höchstbetrag von 1.000 € monatlich.

Dem widersprach das FG und der BFH schloss sich der Vorinstanz nun an. So sei zwar gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 ESG der Aufwand für Kosten der Unterkunft auf den Höchstbetrag von 1.000 € monatlich gedeckelt. Allerdings seien Aufwendungen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände von diesem nicht umfasst, da diese vielmehr aus der Nutzung und nicht für die Nutzung der Unterkunft veranlasst sind. Soweit diese notwendig sind, sind derartige Aufwendungen ohne Begrenzung der Höhe nach abzugsfähig. Das DWS-Merkblatt Nr. 1702 „Doppelte Haushaltsführung“ bietet weitergehende Hilfestellungen.[89](#)

## **3. Neues für alle Unternehmen**

### **3.1 „Quick Fixes“ in der Umsatzsteuer**

Nach der Ende 2018 verabschiedeten Richtlinie zur Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten ist der deutsche Gesetzgeber verpflichtet, bis Ende 2019 die auf EU-Ebene beschlossenen sog. Sofortmaßnahmen (engl. Quick Fixes) umzusetzen. Mit dem Gesetzgebungsverfahren für das Jahressteuergesetz 2019 wurde die Bundesregierung diesbezüglich tätig. Die Neuregelungen sollen ab dem 01.01.2020 anwendbar sein.

Als neue materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) werden die USt-ID sowie die Zusammenfassende Meldung aufgenommen. Zudem werden nun erstmals die Nachweispflichten auf EU-Ebene geregelt.

Es greift eine Gelangensvermutung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Beförderungs- und Versandungsfällen, sofern zwei (bzw. in Abhofällen drei) nicht voneinander abweichende Belege vorhanden sind. Die bisherigen Möglichkeiten der Nachweisführung in Deutschland (insb. Gelangensbestätigung) bleiben jedoch neben der EU-einheitlichen Vermutungsregelung bestehen, § 17b Abs. 1 Satz 1 UStDV.

Darüber hinaus wird erstmals das Reihengeschäft unionsweit geregelt, wobei sich die Neuregelung in § 3 Abs. 6a UStG nahe an den deutschen § 3 Abs. 6 Satz 5 und 6 UStG orientiert. Praxisrelevanter für deutsche Unternehmer ist die Neuregelung des Konsignations- bzw. Auslieferungslagers. Die unterschiedlichen nationalen Regelungen, die bisher teilweise eine Direktlieferung und teilweise zwei Akte (innergemeinschaftliches Verbringen an das Lager und ruhende Lieferung durch Entnahme) beinhalteten, führten zu erheblichen Inkongruenzen im Abgangs- und Bestimmungsland. Dies wird mit Einfügung des § 6b UStG vereinheitlicht, der eine innergemeinschaftliche Lieferung fingiert, sofern u. a. max. zwölf Monate eingelagert und die USt-ID des Empfängers verwendet wird. Jedoch bestehen umfangreiche Aufzeichnungspflichten.

### 3.2 Sonderabschreibung für E-Lieferfahrzeuge

Mit § 7c EStG soll für neue, rein elektrisch betriebene Lieferfahrzeuge (sog. Elektrolieferfahrzeuge) das Wahlrecht zu einer Sonderabschreibung von 50 % im Jahr der Anschaffung geschaffen werden. Die reguläre lineare AfA nach § 7 Abs. 1 EStG ist parallel neben der Sonderabschreibung vorzunehmen. Die Neuregelung soll für vom 01.01.2020 bis 31.12.2030 angeschaffte, neue Elektrolieferfahrzeuge gelten. Auf das in Vorbereitung befindliche Buch Nr. 311 „Fahrzeuge und Steuern — Praktische Tipps zu Firmen- und Privatwagen, Fahrrädern und E-Bikes“ wird hingewiesen.

### 3.3 Billigkeitserlass bei fehlerhaften Rechnungen

Der BFH hat entschieden, dass die zwischen zwei Unternehmern aufgrund eines gemeinsamen Irrtums unzutreffend ausgewiesene Umsatzsteuer ausnahmsweise nicht nur über das gesetzlich normierte Berichtigungsverfahren aus der Welt geschafft werden kann.[10](#)

Im Streitfall behandelten zwei Vertragspartner im Rahmen eines Sale-and-Mietkauf-back“ ihre Rechtsgeschäfte irrtümlicherweise als umsatzsteuerpflichtige Lieferungen und Rücklieferungen, mit der Folge des unberechtigten Steuerausweises i. S. d. § 14c UStG. Das Finanzamt lehnte den Erlass der nach § 14c UStG geschuldeten Umsatzsteuer ab.

Gem. BFH bedarf es zwar in Fällen eines unzutreffenden Steuerausweises grundsätzlich einer Rechnungsberichtigung und keines Billigkeitserlasses. Letzterer kann jedoch gerechtfertigt sein, wenn u. a. die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs und die Erteilung von Rechnungen auf rechtlichen Fehlvorstellungen zu Rechtsfragen beruhten, zu denen in den Streitjahren noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vorlag. Der BFH bejahte eine solche Rechtfertigung in den vorliegenden „Sale-and-Mietkauf-back-Geschäften“ unter der Berücksichtigung, dass beide Beteiligten bei der Abwicklung der Transaktion von ihren zivilrechtlich getroffenen Vereinbarungen ausgingen und keine Anhaltspunkte für eine missbräuchliche Gestaltung oder ein Handeln in Hinterziehungsabsicht vorlagen. Ungeachtet dessen, dass der BFH in seiner Entscheidung die Voraussetzungen für einen Erlass der nach § 14c UStG geschuldeten Umsatzsteuer sehr eng gezogen hat, ist das Urteil dennoch von Relevanz.

### 3.4 BFH konkretisiert jüngste Rechtsprechung zur Rechnungsanschrift

Der BFH bekräftigt, dass es für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erforderlich ist, dass der Leistungsempfänger eine Rechnung besitzt, in der eine Anschrift des Leistenden genannt ist und unter der jener postalisch erreichbar ist.[11](#)

Dabei folgte der BFH in den letzten Jahren dem EuGH und ließ auch eine sog. Briefkastenanschrift als Pflichtangabe auf für den Vorsteuerabzug erforderlichen Rechnungen zu.

Nun konkretisiert der BFH, dass für die Prüfung des Rechnungsmerkmals „vollständige Anschrift“ der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung maßgeblich ist und nicht der Zeitpunkt der Leistungserbringung. Der Leistungsempfänger trage die Feststellungslast für die postalische Erreichbarkeit zu diesem Zeitpunkt. Es ist somit zu seinem Nachteil, wenn sich das Bestehen der Rechnungsvoraussetzungen nicht feststellen lässt.

Das Urteil ist insb. bedeutsam für den Fall, dass eine große Zeitspanne zwischen Leistungserbringung und (erstmaliger) Rechnungsausstellung liegt. Hat sich in der Zwischenzeit die Adresse des Leistungspartners geändert, ist bei Rechnungsausstellung die aktuelle und nicht die „alte“ Adresse entscheidend. Für Änderungen hinsichtlich Firmierung oder Rechtsform wird wohl entsprechendes gelten. Die nachfolgenden DWS-Merkblätter bieten weitere Hilfestellungen: Nrn. 1658 „Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung“ und Nr. 1740 „Umsatzsteuer bei Rechnungen“.

### 3.5 Garantiezusage eines Kfz-Händlers als Versicherungsleistung

Der BFH hat entschieden, dass entgeltliche Garantiezusagen eines Kraftfahrzeughändlers als Versicherungsumsatz umsatzsteuerfrei sein können.<sup>12</sup>

Im entschiedenen Fall gab ein Kfz-Verkäufer neben seiner gesetzlich bestehenden Mängelbeseitigungspflicht dem Käufer eine erweiterte Garantie, die diesem einen Anspruch auf Reparaturkostenerstattung innerhalb einer Garantiezeit einräumte. Eine derartig erweiterte Garantiezusage ist laut BFH nicht mehr lediglich als eine Nebenleistung zum Fahrzeugverkauf zu beurteilen. Die rückversicherte Garantieleistung des Verkäufers hat neben der Fahrzeuglieferung einen eigenen Zweck, sodass es sich um eine von der Fahrzeuglieferung selbstständige Leistung handelt, so der BFH. Da Inhalt der Garantie ausschließlich der Kostenersatz durch den Garantiegeber ist, kommt es nach Ansicht des BFH im vorliegenden Fall nicht auf die Bestimmung eines prägenden Leistungsbestandteils mangels Leistungsbündels an.

Mit der Garantiezusage, durch die der Verkäufer im Garantiefall eine Geldleistung versprochen hat, liegt eine Leistung aufgrund eines Versicherungsverhältnisses i. S. d. VersStG und des § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG vor.

Dem steht gem. BFH auch nicht entgegen, dass der Garantiegeber kein der Versicherungsaufsicht unterliegendes Versicherungsunternehmen ist. Weiterführende Informationen enthält das DWS-Merkblatt Nr. 1792 „Besteuerung im KfZ-Gewerbe“.

### 3.6 FG verneint gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Messekosten

Das FG Düsseldorf hat sich zu der in der Praxis umstrittenen Frage der gewerbsteuerlichen Behandlung von Messekosten geäußert und widerspricht damit der Finanzverwaltung.<sup>13</sup>

Das Gericht grenzt dabei die reine Anmietung von Messeflächen durch einen Messeteilnehmer klar von den BFH-Fällen einer Messedurchführungsgesellschaft<sup>14</sup> und eines Konzertveranstalters<sup>15</sup> ab.

Das FG verneint dabei die Hinzurechnung von Aufwendungen für die Anmietung von Messestandsflächen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG, wenn der Geschäftsbetrieb des Anmietenden nicht die dauerhafte Vorhaltung der Messeflächen erfordert. Für die Qualifizierung der Messefläche als fiktives Anlagevermögen i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG komme es maßgeblich auf den individuellen Geschäftsbetrieb des Gewerbetreibenden an. Erfordere der Geschäftsgegenstand (im Streitfall Anlagenproduktion) nicht die dauerhafte Teilnahme an einer Messe und folglich nicht das Vorhalten von Messestandsflächen für den ständigen Gebrauch im Betrieb und beeinflusst eine Teilnahme an der einzelnen Messe nicht maßgeblich die gewerbliche Tätigkeit, kann die Messefläche auch nicht als fiktives Anlagevermögen angesehen werden.

Eine Hinzurechnung der Messekosten für gewerbsteuerliche Zwecke gem. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG scheidet damit aus. Zum Thema bietet das DWS-Merkblatt Nr. 1837 „Gewerbsteuer — Hinzurechnung von Mieten, Pachten und Lizenzen“ weiterführende Erläuterungen.

### **3.7 Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Zinsen im Rahmen eines Cash-Pools**

Der BFH positioniert sich erstmals zu der Frage, wie die aus einem Cash-Pooling resultierenden Zinsaufwendungen und Zinserträge für Zwecke der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG) von Entgelten für Schulden zu behandeln sind.<sup>16</sup> In begrenztem Umfang gestattet er eine Verrechnung zwischen Soll- und Habenzinsen. Eine Zusammenfassung einzelner Schuldverhältnisse und damit eine Saldierung von Zinsaufwendungen und Erträgen ist statthaft, wenn sie gleichartig sind, derselben Zweckbestimmung dienen und regelmäßig tatsächlich miteinander verrechnet werden. Die Grundsätze einer ausnahmsweise zulässigen Saldierung bei wechselseitig gewährten Darlehen gelten bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages laut BFH auch für Darlehen innerhalb eines Cash-Pools.

Im Streitfall kam folglich eine gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte für Schulden nur insoweit in Betracht, als nach der bankarbeitstäglichen Verrechnung sämtlicher in den Cash-Pool einbezogener Konten ein Schuldsaldo verbleibt. Nur der für einen solchen Schuldsaldo entstehende Zins unterliegt als hinzurechnungsfähiges Entgelt dem § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG. Dieser Zins sei nicht mit danach entstandenen Guthabenzinsen zu verrechnen, so der BFH.

### **3.8 Inländische Buchführungspflicht aufgrund ausländischer Gesetze<sup>17</sup>**

Der BFH äußert sich mit Urteil vom 14.11.2018 (I R 81/16) zur umstrittenen Frage, ob auch ausländische Rechtsnormen zur Begründung einer deutschen Buchführungspflicht führen können. Er schließt sich mit seiner Entscheidung der Verwaltungsauffassung an.<sup>18</sup>

Eine Buchführungspflicht in Deutschland besteht vorbehaltlich des § 140 AO nicht, wenn gewerbliche Unternehmen die Schwellenwerte für Umsatz oder Gewinn nach § 141 Abs. 1 Satz 1 AO nicht überschreiten. Davon ging auch die Klägerin aus, eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Liechtenstein mit inländischen Vermietungseinkünften. Das Finanzamt wollte die Klägerin zur Buchführung nach deutschem Steuerrecht verpflichten. Der BFH verneinte jedoch die Prüfung einer Buchführungspflicht nach § 141 AO, da sich eine Buchführungspflicht bereits aus § 140 AO ergab. Die Regelung des § 140 AO verweise nicht nur auf inländische, sondern auch auf ausländische Buchführungspflichten.

### **3.9 Forschungszulage nimmt nächste Hürde**

Die Forschungszulage wurde vom Bundeskabinett am 07.11.2019 beschlossen. Der Bundesrat hat am 29.11.2019 zugestimmt.

Das Forschungszulagengesetz sieht eine Zulage von 25 % auf begünstigten Personalaufwand für Forschung und Entwicklung (FuE) vor. Die Förderung ist pro Unternehmen/Konzern auf eine jährliche Zulage von 500.000 € begrenzt.

Bei der umstrittenen Regelung zur Auftragsforschung sieht das Gesetz in seiner finalen Fassung nun die Förderungsberechtigung des Auftraggebers vor.

Die Forschungszulage gilt nunmehr als Beihilfe im Sinne der Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO), was u.a. eine genauere Evaluation der Maßnahme durch die EU zur Folge hat. Auch wird die Forschungszulage nicht unmittelbar ausgezahlt, sondern auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet. Soweit die Zulage die festzusetzende Ertragsteuer übersteigt, bewirkt sie eine Steuererstattung beim Steuerpflichtigen.

Erste Anträge auf eine Forschungszulage sollen ab dem Jahr 2021 für FuE-Aufwand des Jahres 2020 eingereicht werden können. Zu dem Thema ist das DWS-Merkblatt Nr. 1908 „Steuerliche Forschungsförderung“ in Vorbereitung.

### 3.10 Teilwertabschreibung auf Anteile an offenen Immobilienfonds

Der BFH stellt klar, dass der Teilwert von Anteilen an offenen Immobilienfonds, deren Ausgabe und Rücknahme zum Bilanzstichtag endgültig und nicht nur vorübergehend ausgesetzt ist, der Börsenkurs im Freiverkehr ist.<sup>19</sup>

Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung ist dann gegeben, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Anschaffungskosten bei Erwerb überschreitet. Im vom BFH entschiedenen Sachverhalt hielt eine Bank verschiedene offene Immobilienfonds in ihrem Betriebsvermögen, die sich zum Bilanzstichtag in Liquidation befanden und deren Ausgabe und Rücknahme eingestellt war. Die Klägerin schrieb aus diesem Grund die Anteile vom bisher angesetzten Rücknahmepreis auf den sog. Zweitmarktwert ab. Der Zweitmarktwert ist der Börsenkurs im Handel mit Anteilen im Freiverkehr.

Zwar bestimme sich der Teilwert von im Umlaufvermögen gehaltenen offenen Immobilienfonds grundsätzlich durch den Rücknahmepreis der Anteile. Ist der Handel zum Rücknahmewert allerdings endgültig und nicht nur vorübergehend ausgesetzt, müssen Einzelveräußerungspreise anhand der objektiv zur Verfügung stehenden Erwerbs- bzw. Veräußerungsmöglichkeiten nach der Eigenart des betreffenden Wirtschaftsguts bestimmt werden, so der BFH. Im Streitfall sei das der Handel am Zweitmarkt.

### 3.11 Umstellung Heubeck-Richttafeln — Kein Unterschiedsbetrag bei Neuzusagen

Bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen ist ein sich aus der Anwendung neuer Heubeck-Richttafeln ergebender Unterschiedsbetrag (positiv als auch negativ) steuerbilanziell gem. § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG auf mind. drei Wirtschaftsjahre gleichmäßig zu verteilen. Der Unterschiedsbetrag ist durch eine Vergleichsbewertung zum Bilanzstichtag nach den bisherigen und den neuen Richttafeln zu ermitteln.

In dem Veranlagungszeitraum, in welchem die Pensionszusage erstmalig erteilt wird, existiert ein derartiger „Unterschiedsbetrag“ i. S. d. § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG nicht, so der BFH.<sup>20</sup> Der BFH vertritt mit seiner Entscheidung eine von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung. Gem. Rz. 5 des BMF-Schreibens v. 19.10.2018 wendet diese die Verteilungsregelung des § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG auch für Versorgungszusagen an, die im Übergangsjahr erstmalig erteilt werden. Das BMF verweist allerdings in dem Schreiben auf das damals noch anhängige Verfahren.

### 3.12 Veräußerung eines Miteigentumsanteils

Mit dem BFH-Urteil vom 18.02.2016<sup>21</sup> änderte das oberste Finanzgericht seine Rechtsprechung bzgl. der umsatzsteuerlichen Behandlung der Veräußerung eines Miteigentumsanteils dahingehend, dass die Veräußerung eines Miteigentumsanteils an einer Sache Gegenstand einer Lieferung sein kann. Eine Beurteilung als sonstige Leistung sei nicht mit dem Unionsrecht vereinbar. So entspreche die Aufspaltung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand der Rechtsposition des Miteigentümers, der nach § 747 BGB über seinen Miteigentumsanteil frei verfügen könne, sodass eine Lieferung vorliegen kann.

Laut BFH sei Miteigentum nach Bruchteilen dem Wesen nach dem Alleineigentum gleichartig. Folglich habe der Miteigentümer dieselbe Rechtsposition wie der Eigentümer.

Die Frage, ob eine Leistung eine Lieferung oder eine sonstige Leistung (Dienstleistung) darstellt, ist von grundsätzlicher Bedeutung. So sind die Bestimmungen, wo eine Leistung erbracht wird — ob im In- oder im Ausland — für Lieferungen einerseits und sonstige Leistungen andererseits völlig unterschiedlich.

Das Urteil wurde nun im Bundessteuerblatt veröffentlicht.<sup>22</sup> Die Finanzverwaltung hat sich mit BMF-Schreiben vom 23.05.2019 zur umsatzsteuerlichen Einordnung bei der Veräußerung von Miteigentumsanteilen als Lieferung geäußert. Sie fügt in ihrem Schreiben im UStAE in Abschnitt 3.5 Abs. 2 die Nr. 6 an, die die Übertragung von Miteigentumsanteilen (Bruchteileigentum) an einem Gegenstand im Sinne des § 3 UStG als Beispiel für eine Lieferung anführt. Gleichzeitig entfällt die bisherige Nr. 2 in Abschnitt 3.5 Abs. 3 UStAE als Beispiel für eine sonstige Leistung.

### **3.13 Technische Sicherheitseinrichtung für Registrierkassen <sup>23</sup>**

Der Gesetzgeber hat durch § 146a AO eine gesonderte Norm mit Ordnungsvorschriften für elektronische Aufzeichnungssysteme geschaffen. Sie sieht vor, dass aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufgezeichnet werden müssen, wenn sie elektronisch aufgezeichnet werden. Die Norm dient insb. der Betrugsbekämpfung. Gepaart ist die Ordnungsvorschrift mit einer Belegausgabepflicht.

Der gesetzliche Anwendungszeitpunkt wurde im Rahmen des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen<sup>24</sup> auf den 01.01.2020 festgelegt. Nach mehreren BMF-Schreiben zu technischen Details wurde im Zeitablauf deutlich, dass die Umsetzungsfrist knapp bemessen ist.

Im Februar 2019 stellte das BMF einen Entwurf zu einem Schreiben vor. Neben diversen Konkretisierungen wurde in verschiedenen Stellungnahmen die zu knapp bemessene Übergangsfrist bemängelt. Dennoch hielt das BMF an der gesetzlichen Frist fest. Am 17.06.2019 wurde das BMF-Schreiben veröffentlicht. In dem Schreiben wurde z. B. definiert, wann elektronische Aufzeichnungssysteme „Kassenfunktion“ haben. Auch wurden Schutzziele der digitalen Grundaufzeichnungen normiert, wie etwa die Vollständigkeit der digitalen Grundaufzeichnungen. Zur Belegausgabe an Kunden wird ausgeführt, dass das Erfordernis der Bereitstellung bereits erfüllt ist, wenn dem Kunden die Möglichkeit der Entgegennahme des elektronischen Belegs gegeben wird.

Das Festhalten der Verwaltung am gesetzlichen Termin stieß in der Wirtschaft auf Kritik. Auf weiteren Druck der Spitzenverbände kündigte die Finanzverwaltung in einem Schreiben an die Verbände ein Einlenken an. Dieses Schreiben liegt mit Datum vom 06.11.2019 nunmehr vor. Darin bestätigt das BMF die Nichtbeanstandungsregelung bis zum 30.09.2020 offiziell.

## **4. Neues für Kapitalgesellschaften**

### **4.1 Währungskurseffekte bei der Veräußerung von Anteilen nach § 8b KStG**

Werden zur Währungskurssicherung Devisentermingeschäfte abgeschlossen, können diese mit einer Bewertungseinheit verbunden werden, um im Hinblick auf den besicherten Teil Effekte wie u. a. eine Drohverlustrückstellung, außerplanmäßige Abschreibung und Währungsumrechnung am Bilanzstichtag auszuschließen. Außerdem stellt sich die Frage, wie mit Erträgen und Verlusten aus den Sicherungstermingeschäften zu verfahren ist.

Sofern das besicherte Grundgeschäft eine (bereits im Vorhinein geplante) Anteilsveräußerung nach § 8b KStG ist, können für den BFH die Erträge aus Währungskurssicherungsgeschäften als Bestandteil des Veräußerungspreises bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG zu berücksichtigen sein.

25 Der Grund für die Berücksichtigung sei im Veranlassungsprinzip zu verorten. Eine Einbeziehung in die Ermittlung wegen des Bestehens einer Bewertungseinheit aus Sicherungs- und Grundgeschäft sieht der BFH jedoch nicht.

Der BFH bejahte die Einbeziehung des Ergebnisses aus dem Sicherungsgeschäft, wenn und soweit das Sicherungsgeschäft ausschließlich auf die Minimierung des Währungskursrisikos aus dem konkret erwarteten Veräußerungserlös ausgerichtet war („Micro Hedge“). Das hatte der IX. Senat des BFH im Zusammenhang mit Beteiligungen im Privatvermögen (§ 17 EStG) noch anders gesehen. Ergebnisse aus einer unspezifischen, globalen Absicherung für Währungskursrisiken für eine Vielzahl von Grundgeschäften („Macro Hedges“ oder „Portfolio Hedges“) sind hingegen nicht zu berücksichtigen.

Wenn ein konkreter Veranlassungszusammenhang zum Grundgeschäft vorliegt, erhöhen folglich Gewinne aus einem Sicherungsgeschäft den Veräußerungspreis bzw. stellen Verluste aus einem Sicherungsgeschäft Veräußerungskosten dar und wirken sich damit unmittelbar auf den Veräußerungsgewinn i. S. v. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG aus.

#### **4.2 Tilgungspflichtige Gewinne**

Soweit die Erfüllung von Verpflichtungen an künftige Einnahmen oder Gewinne geknüpft ist, sind sie auch erst bei Anfallen der Einnahmen oder Gewinne zu bilanzieren. Das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG gilt laut BFH jedoch nicht nur dem Grunde, sondern auch für den Ansatz der Höhe nach.

Der BFH entschied damit die in der Literatur umstrittene Frage, ob die Regelung des § 5 Abs. 2a EStG nur als Ansatzvorschrift (Ansatz dem Grunde nach) anzusehen ist oder ihr zusätzlich (nach der Realisierung von tilgungspflichtigen Gewinnen oder Einnahmen) eine Wirkung auf den Ansatz der Höhe nach zukommt. Der konkrete Fall betraf die Bilanzierung eines Filmförderdarlehens, dessen Rückzahlung an künftige Verwertungserlöse geknüpft war.

Für den BFH führt die erstmalige Erzielung von tilgungspflichtigen Verwertungserlösen nicht sofort zu einer Bilanzierung der Verbindlichkeit in voller Höhe, sondern zunächst in Höhe der tilgungspflichtigen Verwertungserlöse. Vielmehr gilt das Passivierungsverbot auch für Folgejahre, in denen bereits tilgungspflichtige Verwertungserlöse erzielt wurden, aber noch ein Restdarlehensbetrag „offen“ war.26

#### **4.3 Antragsfrist für Teileinkünfteverfahren**

Kapitalerträge aus bestimmten Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft (Beteiligung von mind. 25 % oder von mind. 1 % bei maßgeblichem unternehmerischem Einfluss durch berufliche Tätigkeit für diese) können auf Antrag anstelle der Abgeltungsteuer der Regelbesteuerung unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (40% steuerfrei) unterworfen werden, § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG. Der Antrag ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen und gilt vorbehaltlich eines Widerrufs über den jeweiligen Veranlagungszeitraum hinaus auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG.27 Die Antragsfrist gilt auch, wenn Kapitalerträge in Form der verdeckten Gewinnausschüttung erst im Rahmen einer Außenprüfung festgestellt werden. Das DWS-Merkblatt Nr. 1717 „Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften — Problembereiche und prüfungsrelevante Schwerpunkte“ bietet ausführliche Erläuterungen und Gestaltungsempfehlungen.

#### 4.4 Abfindungsklauseln bei Pensionszusagen

Eine Pensionsrückstellung darf u. a. gem. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG nur gebildet werden, wenn und soweit die Pensionszusage keinen Vorbehalt enthält, dass die zugesagte Leistung entzogen oder gemindert werden kann und soweit die Pensionszusage schriftlich erteilt ist und eindeutige Angaben hinsichtlich der Art, Form, Voraussetzung und Höhe der zugesagten Versorgungsleistungen enthält (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Zwei aktuelle Urteile grenzen die Zulässigkeit der Pensionsrückstellung bei Abfindungsklauseln ab:

Im ersten Fall verwies die in der Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers enthaltene Abfindungsklausel für die Berechnung der Abfindungshöhe auf einen konkreten Rechnungszins und auf die — entsprechend dem Wortlaut des § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG zur Berechnung des Teilwerts — anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik.<sup>28</sup> Für den BFH verstößt die fehlende Angabe über die für die Berechnung des Barwerts zu verwendende Sterbetafel nicht gegen das o. g. Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Aufgrund der Übernahme des Gesetzeswortlauts und mit Blick darauf, dass die Klägerin auch in der Vergangenheit bei der Bewertung der Pensionsrückstellung auf die Heubeck-Richttafeln zurückgegriffen hat, sei der Inhalt der Vereinbarung in der Weise auszulegen, dass zur Berechnung des Abfindungsbetrages auf die Heubeck-Richttafeln zurückzugreifen ist.

Zum Nachteil des Steuerpflichtigen fiel hingegen ein anderer Fall aus.<sup>29</sup> Die strittige Abfindungsklausel sah hinsichtlich der Ermittlung des Abfindungsbetrags lediglich die Zugrundelegung der im Zeitpunkt der Abfindungszahlung „gültigen Rechnungsgrundlagen für betriebliche Pensionsverpflichtungen“ vor. Somit kämen laut BFH u. a. sowohl handelsrechtliche als auch steuerrechtliche Rechnungsgrundlagen in Betracht. Damit besteht eine Unklarheit der Abfindungsoption, die schon die Tatbestandsvoraussetzung des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG (schädlicher Kürzungsvorbehalt) betrifft. V. a. bei dem im Streitfall betroffenen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer muss es Gegenstand der Vereinbarung sein, die Wertgleichheit von Abfindung und Versorgungsversprechen zum Abfindungszeitpunkt sicherzustellen und damit einen Verstoß gegen § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG zu vermeiden. Anderenfalls scheidet, wie im Streitfall, eine steuerbilanzielle Erfassung der Pensionsrückstellung aus, so der BFH.

#### 4.5 Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft als ständiger Vertreter

Ein im Inland tätiger Geschäftsführer einer ausländischen Kapitalgesellschaft kann laut BFH mit Urteil vom 23.10.2018<sup>30</sup> ein ständiger Vertreter i. S. d. § 13 AO sein und abkommensrechtlich eine inländische Vertreterbetriebsstätte begründen. Die Folge ist eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der ausländischen Kapitalgesellschaft, § 2 Nr. 1 KStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.

Im vom BFH entschiedenen Sachverhalt hielt sich der Geschäftsführer der Klägerin, eine luxemburgische Aktiengesellschaft, regelmäßig in Deutschland auf, um dort Goldgeschäfte für diese abzuschließen. Die Gesellschaft selbst unterhielt im Inland keine Betriebsstätte.

Das FA vertrat die Ansicht, dass die Aktiengesellschaft in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sei, da der Alleingeschäftsführer aufgrund seiner umfassenden und regelmäßigen geschäftlichen Tätigkeiten im Inland — u. a. auch in der von der Klägerin gestellten Wohnung — als ständiger Vertreter i. S. d. § 13 AO anzusehen sei.

Gem. BFH können die Voraussetzungen des § 13 AO dem Wortlaut nach auch von Personen erfüllt werden, die als Organ einer juristischen Person tätig sind.

Zweck der Vertreterregelung ist die wirtschaftliche Gleichbehandlung solcher ausländischen Unternehmen, die über eine inländische Betriebsstätte verfügen und deshalb bereits der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, mit solchen ausländischen, Inlandseinkünfte erzielenden Unternehmen, die zwar keine Betriebsstätte im Inland haben, aber in wirtschaftlich vergleichbarer Weise im Inland durch einen selbstständigen Gewerbetreibenden als Generalagenten oder einen regelmäßig sich im Inland aufhaltenden Vertreter Geschäfte betreiben, so der BFH.

Damit soll dem Vorhandensein einer ständigen Geschäftseinrichtung als gegenständlicher Anknüpfungspunkt für die Begründung der Steuerpflicht die regelmäßige Inlandstätigkeit einer für das Unternehmen handelnden Person als gleichwertiger personeller Anknüpfungspunkt für die Begründung der Steuerpflicht beigelegt werden. Einen derartigen hinreichenden Anknüpfungspunkt begründet die Tätigkeit eines ständig im Inland geschäftlich aktiven Organs.

## 5. Neues für Personengesellschaften

### 5.1 Abfärbung durch gewerbliche Beteiligungseinkünfte

Nach Auffassung des BFH führt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG jede Beteiligung an einer Personengesellschaft, aus der die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte bezieht, zu einer Umqualifizierung aller weiteren Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb. Einer Bagatellgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen (Beteiligungs-)Einkünfte für Zwecke der Einkommensteuer nicht auf die übrigen Einkünfte der Gesellschaft abfärben, bedürfte es in der Konstellation des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG nicht.

Ein Gewerbebetrieb, der nur kraft der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG als solcher gilt, unterliegt nach Auffassung des BFH allerdings (trotz gewerblicher Einkünfte) nicht der Gewerbesteuer. Die verfassungsrechtlich erforderliche Beschränkung der gewerbesteuerlichen Folgen dieser Abfärberegulierung erfolge durch entsprechende Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG. Denn ansonsten käme es zu einer nicht zu rechtfertigenden Schlechterstellung der Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmer.<sup>31</sup>

Im sog. Jahressteuergesetz 2019 ist darüber hinaus eine Änderung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG enthalten. Nach der Neuregelung sollen, entgegen der Auffassung des BFH (Urteil vom 12.04.2018, IV R 5/15), auch negative gewerbliche (Beteiligungs-)Einkünfte zu einer Abfärbung der übrigen Einkünfte führen.

### 5.2 Flexibler Investitionsabzugsbetrag bei Personengesellschaften

Der Investitionsabzugsbetrag (IAB) nach § 7g EStG ist grundsätzlich betriebsbezogen zu ermitteln und durchzuführen, zumal auch die Voraussetzungen (Betriebsgrößenmerkmale von 235.000 € bei bilanzierenden Gewerbetreibenden bzw. 100.000 € bei Gewerbebetrieben mit Einnahmen-Überschuss-Rechnung) sich auf den gesamten Betrieb und nicht auf einzelne Gesellschafter beziehen.

Das BMF<sup>32</sup> setzt die Rechtsprechung des BFH (Beschluss v. 15.11.2017, VI R 44/16) um und lässt den ursprünglichen Abzug eines IAB im Gesamthandsvermögen auch dann zu, wenn später ein Gesellschafter in dessen Sonderbetriebsvermögen das Wirtschaftsgut erwirbt. Demnach kann unabhängig vom früheren Antrag die Investition sowohl im Gesamthands- als auch im Sonderbetriebsvermögen erfolgen. Lediglich die außerbilanzielle Hinzurechnung muss dort erfolgen, wo die Investition durchgeführt wurde. Schließlich kann nur dort auch die Herabsetzung der Anschaffungskosten (§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG) und die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG vorgenommen werden, sodass die Hinzurechnung und Minderung der Anschaffungskosten im selben Buchungskreis erfolgt.

Das BMF bekräftigt in der Neufassung zudem, dass die Umwidmung von Sonderbetriebsvermögen in Gesamthandsvermögen keine Anschaffung i. S. v. § 7g EStG darstelle. Die Neufassung gilt in allen noch offenen Fällen für § 7g EStG 2016. Weiterführende Informationen enthält das DWS-Merkblatt Nr. 1622 „Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung — Steuergestaltungsmöglichkeiten nutzen“.

### 5.3 Gewerbliche Tätigkeit einer Wohnungseigentümergeinschaft

Eine Wohnungseigentümergeinschaft kann mit dem Betrieb eines Blockheizkraftwerkes nach Auffassung des BFH gewerblich tätig sein. So bedarf es nicht der Annahme einer von den Wohnungseigentümern zusätzlich konkludent gegründeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), wenn die gewerbliche Tätigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft innerhalb des in § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG vorgegebenen Verbandszwecks liegt. Auf das DWS-Merkblatt Nr. 1769 „Blockheizkraftwerke — Zündstoff und Fallstricke“ wird hingewiesen.

Die Lieferung von Strom aus einem Blockheizkraftwerk, das den Wärmeenergiebedarf einer errichteten Wohnanlage deckt, halte sich dann innerhalb dieses Zwecks, wenn der Strom von einem eigenen Blockheizkraftwerk erzeugt werde, das vornehmlich der Erzeugung von Wärme für das Wohnungseigentum diene und — wie im Streitfall — der zusätzlich erzeugte Strom ein zwangsläufig entstehendes Nebenprodukt ist. Der BFH folgte damit der Vorinstanz und beanstandete weder die Einordnung als gewerbliche Tätigkeit noch dessen Würdigung, dass es im konkreten Fall zivilrechtlich keiner neben der WEG gegründeten GbR bedurfte und eine solche von den Wohnungseigentümern auch nicht freiwillig errichtet worden ist. Eine Wohnungseigentümergeinschaft als Rechtssubjekt i. S. d. § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG ist kein Körperschaftsteuersubjekt, kann aber eine gewerbliche Mitunternehmerschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG begründen.

Aus diesem Grund seien auch die gewerblichen Einkünfte aus der Stromlieferung in einem eigenständigen Verfahren gegenüber der WEG gesondert festzustellen (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO), so der BFH mit Urteil vom 20.09.2018.[33](#)

### 5.4 Abweichende Ergebnisverteilung bei vermögensverwaltender GbR

Tritt ein Gesellschafter unterjährig in eine vermögensverwaltende GbR ein, kann unter bestimmten (engen) Voraussetzungen der auf den erworbenen Anteil entfallende Einnahmen- oder Werbungskostenüberschuss des gesamten Geschäftsjahrs zuzurechnen sein.[34](#)

Grundsätzlich ist der im Gesellschaftsvertrag der GbR vereinbarte Verteilungsschlüssel für die Verteilung des Einnahmen- und des Werbungskostenüberschusses maßgeblich.

Laut BFH steht der dem einzelnen Gesellschafter einer (im entschiedenen Sachverhalt) Immobilien-GbR zuzurechnende Anteil am Überschuss, der regelmäßig für das Kalenderjahr zu ermitteln ist, erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums fest. Der 9. Senat rückt von der Auffassung ab, dass der Überschuss nur den Personen zugerechnet werden kann, die im Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen oder des Abflusses von Ausgaben Gesellschafter waren.

Der BFH erkennt unter bestimmten (engen) Voraussetzungen eine Abweichung vom bisher gültigen Ergebnisverteilungsschlüssel dahingehend an, dass dem unterjährig eintretenden Gesellschafter der auf den Geschäftsanteil entfallende Einnahmen- oder Werbungskostenüberschuss für das gesamte Geschäftsjahr zugerechnet wird. Erforderlich ist, dass die vom Beteiligungsverhältnis abweichende Ergebnisverteilung für die Zukunft getroffen wurde und ihr alle Gesellschafter zugestimmt haben. Weiterhin müsse die abweichende Vereinbarung ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und dürfe nicht rechtsmissbräuchlich sein, so der BFH.

Offen blieb, ob bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft auch eine Änderung der Ergebnisverteilung während des Geschäftsjahres mit schuldrechtlicher Rückbeziehung auf den Beginn des Geschäftsjahres steuerlich anzuerkennen wäre.

## 5.5 Keine Saldierung negativer und positiver Kapitalkonten bei Einbringung

Der BFH hat sich zu der in der Praxis umstrittenen Frage positioniert, ob bei Einbringung mehrerer Sacheinlagegegenstände durch dieselbe Person die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG für jeden Sacheinlagegegenstand gesondert zu prüfen sind.<sup>35</sup>

Die Kläger — Gesellschafter der A-GbR und der B-GbR — errichteten eine GmbH im Wege der Sacheinlage. Nach Auffassung der Kläger war das negative Kapitalkonto der A-GbR mit dem positiven Kapitalkonto der B-GbR zu saldieren. Der BFH verneint bei der Prüfung des Buchwertansatzes eine Saldierung negativer und positiver Kapitalkonten. Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 seien demnach sowohl für jeden einzelnen Gesellschafter als auch für jeden einzelnen Sacheinlagegegenstand gesondert zu prüfen. Die Beschränkung der Prüfung auf den einzelnen Sacheinlagegegenstand (hier Mitunternehmeranteil) ergebe sich aus dem für den BFH insoweit eindeutigen Wortlaut der Norm. Die gesonderte Prüfung gelte auch bei Einbringung mehrerer Mitunternehmeranteile mit positiven und negativen Kapitalkonten.

## 6. Neues für kleine und mittlere Unternehmen

### 6.1 Vertragsverletzungsverfahren gegen Online-Haftung

Kurz nach Einführung der neuen Haftung für Online-Marktplätze hat die EU-Kommission gegen Deutschland ein förmliches Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet. Für die Kommission geht der deutsche Alleingang deutlich über die EU-weit abgestimmte Maßnahme hinaus.

Mit dem „JStG 2018“ wurde die Haftung für Online-Marktplätze (§ 25e UStG) eingeführt. Für EU-/EWR-Unternehmer greift diese erst seit 01.10.2019, für Drittlands-Unternehmer dagegen bereits seit 01.03.2019. Zudem sind Betreiber von elektronischen Marktplätzen seit dem 01.01.2019 verpflichtet, bestimmte Informationen über Umsätze aufzuzeichnen, welche Dritte über den Marktplatz tätigen (§ 22f UStG). In diesem Zusammenhang müssen die Betreiber insb. Registrierungsbestätigungen von Händlern abfragen, die den Marktplatz in Deutschland nutzen. Betreiber von Online-Marktplätzen haben aufwendige Prozesse implementiert, um den neuen Aufzeichnungspflichten zu genügen und eine Haftung zu vermeiden. Ein Großteil der Händler, die ihre Waren an Online-Marktplätzen anbieten, haben daher bereits (Papier-)Bestätigungen eingereicht. Das DWS-Merkblatt Nr. 1868 „Umsatzsteuer im Online-Handel (Einkauf und Verkauf) — Vermeidung von Steuerfallen“ bietet weiterführende Informationen.

Die EU-Kommission sieht in den neuen Regeln einen Verstoß gegen das Unionsrecht: Diese Verpflichtungen (zur Erfassung mittels Bescheinigung und Haftung) seien ineffizient, unverhältnismäßig und behinderten den Zugang europäischer Unternehmen zum deutschen Markt.

Im Rahmen dieses ersten Schritts des förmlichen Vertragsverletzungsverfahrens (INF/19/5950) verweist die Kommission auf die zweite Stufe des EU VAT eCommerce Package, welche grundsätzlich ab dem 01.01.2021 anzuwenden ist. Die Kommission sieht die dort getroffenen Regeln als ausreichend an, um den Umsatzsteuerbetrug über elektronische Marktplätze zu bekämpfen. Umfang und Systematik der deutschen Regeln weichen deutlich davon ab. Das EU VAT eCommerce Package adressiert v. a. Versendungen aus dem Drittland oder innergemeinschaftliche Versendungen durch Händler aus dem Drittland. Die deutschen Regeln gelten unabhängig von der Herkunft der Versandhändler und decken z. B. auch innerdeutsche Lieferungen ab.

## 6.2 Anhebung der Kleinunternehmergrenze

Im Rahmen des „Dritten Gesetzes zur Entlastung insb. der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie“ (BEG III) erfolgen Lockerungen bei der Umsatzsteuer:

Eine für die Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026 befristete Abschaffung der Verpflichtung zur monatlichen Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Neugründer und eine Anhebung der Kleinunternehmergrenze von 17.500 € auf 22.000 €. Letztere Regelung tritt — im Gegensatz zur noch im Regierungsentwurf des BEG III festgelegten einjährigen Verschiebung — bereits zum 01.01.2020 in Kraft. Darüber hinaus enthält das BEG III Erleichterungen bei der Archivierung elektronisch gespeicherter steuerlicher Unterlagen sowie lohnsteuerliche Änderungen. Im außersteuerlichen Bereich führt das Gesetz insb. eine elektronische Arbeitsunfähigkeitsmeldung sowie die Option eines digitalen Meldescheines im Beherbergungsgewerbe ein.

Mit der Zustimmung des Bundesrates in seiner Sitzung am 08.11.2019 ist das Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen. Zusätzlich soll noch in dieser Wahlperiode ein weiteres BEG folgen, welches schwerpunktmäßig die Reduzierung von Bürokratie- und Regulierungslasten für Gründer in der Start- und Wachstumsphase zum Inhalt haben und die Genehmigungsverfahren für private Bau- und Infrastrukturmaßnahmen beschleunigen soll.

## 6.3 PKW-Überlassung bei Minijob unter Ehegatten

Der BFH hat entschieden, dass die Überlassung eines Dienstwagens zur uneingeschränkten Privatnutzung ohne Selbstbeteiligung im Rahmen eines geringfügigen Ehegatten-Arbeitsverhältnisses fremdunüblich ist.[36](#)

Im vom BFH entschiedenen Fall beschäftigte der Kläger seine Ehefrau als Büro- und Kurierkraft auf 400-€-Basis. Er überließ ihr im Rahmen des Arbeitsvertrages den PKW zur uneingeschränkten Privatnutzung. Den Sachbezug hieraus ermittelte er nach der 1 %-Regelung und rechnete diesen auf den monatlichen Lohnanspruch von 400 € an und zog seinerseits den vereinbarten Arbeitslohn als Betriebsausgabe bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb ab.

Nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs hielt der BFH eine uneingeschränkte und zudem selbstbeteiligungsfreie Dienstwagennutzung für Privatfahrten an einen fremden Dritten für ausgeschlossen.

Ein Arbeitgeber werde regelmäßig nur dann bereit sein, dem Arbeitnehmer eine private Nutzung des Dienstwagens zu gewähren, wenn der kalkulierte PKW-Kostenaufwand zzgl. des vertraglich vereinbarten Barlohns in einem angemessenen Verhältnis zum Wert der erwarteten Arbeitsleistung steht. Das Risiko, dass sich die Überlassung eines Dienstwagens für den Arbeitgeber wegen einer nicht abschätzbaren Intensivnutzung durch den Arbeitnehmer nicht mehr wirtschaftlich lohne, steigt erheblich bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen, so der BFH. Unerheblich sei, dass im Streitfall die Ehefrau für die Erledigung der dienstlichen Aufgaben auf die PKW-Nutzung angewiesen war.

## 7. Neues für Grundstückseigentümer

### 7.1 Grundsteuer — Einsprüche und Reform

Das BVerfG hatte mit Urteil vom 10.04.2018 die Bemessung der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt. Seitdem ist der Gesetzgeber angehalten, bis Ende 2019 eine Neuregelung zu treffen. Bis dahin dürfen nach der Weitergeltungsanordnung des BVerfG die als unvereinbar mit dem Grundgesetz festgestellten Regeln über die Einheitsbewertung von Grundvermögen weiter angewendet werden.

Mit 18.10.2019 hat das Grundsteuer-Reformgesetz den Bundestag passiert und die Zustimmung im Bundesrat am 08.11.2019 erhalten. Die Einigung bestand zum einen in einem neuen Bewertungssystem („Scholz-Modell“), das für Wohnimmobilien ein Ertragswertverfahren und insb. für Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke ein Sachwertverfahren vorsieht. Grundstücke werden grundsätzlich mit den Bodenrichtwerten bewertet, die Berechnungssystematik entspricht der im bereits bekannten Ertrags- und Sachwertverfahren in § 182ff. BewG (u. a. für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer). Zum anderen erhalten die Länder eine weitgehende Öffnungsklausel im Grundgesetz, nach der sie teilweise oder in Gänze vom „Scholz-Modell“ abweichen können. Teil der Reform ist auch die Einführung einer sog. Grundsteuer C, mit der Gemeinden auf Wunsch, jedoch unter bestimmten Voraussetzungen, für baureife Grundstücke einen erhöhten Hebesatz anwenden können, um Anreize für ein zügiges Bebauen zu setzen. Von der Öffnungsklausel scheinen insb. Bayern und Sachsen sowie ggfs. Sachsen-Anhalt und Hamburg Gebrauch zu machen.

Die obersten Finanzbehörden der Länder beziehen in einer Allgemeinverfügung vom 18.01.2019 Stellung zu anhängigen und zulässigen Einsprüchen gegen die verfassungswidrigen Regelungen zur Einheitsbewertung von Grundvermögen.

Einsprüche, soweit mit ihnen ein Verstoß der Vorschriften über die Einheitsbewertung des Grundvermögens (§ 19 Abs. 1, §§ 68 und 70, § 129 Abs. 2 BewG) geltend gemacht wird, werden als unbegründet zurückgewiesen. Dies gilt entsprechend auch für gestellte und zulässige Anträge auf Aufhebung oder Änderung der Feststellung eines Einheitswerts für inländischen Grundbesitz sowie für Anträge auf Fortschreibung des Einheitswerts (§ 22 BewG) und für Anträge auf Aufhebung oder Änderung der Festsetzung eines Grundsteuermessbetrags oder auf Neuveranlagung des Grundsteuermessbetrags (§ 17 GrStG).

Gegen die Zurückweisung durch Allgemeinverfügung kann nur binnen einer Frist von einem Jahr ab Veröffentlichung der Allgemeinverfügung im Bundessteuerblatt<sup>37</sup> Klage erhoben werden. Wegen der Weitergeltungsanordnung des BVerfG dürften jedoch die Erfolgsaussichten in einem Klageverfahren insoweit gering sein. Das DWS-Merkblatt Nr. 1907 zum Thema „Grundsteuerreform“ ist in Vorbereitung.

## 7.2 Sachverständigengutachten zur Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete

Der BFH hat entschieden, dass die ortsübliche Vergleichsmiete zur Feststellung einer nur verbilligten Vermietung nicht durch ein Sachverständigengutachten auf der Grundlage statistischer Annahmen nach der sog. ertragsorientierten Pachtwertermittlung (EOP-Methode) bestimmt werden darf.<sup>38</sup>

Der BFH schließt sich damit der gängigen BGH-Rechtsprechung an, nach der die ertragsorientierte Pachtwertermittlung (sog. EOP-Methode) und unwesentliche Abwandlungen dieser Methode (insb. die sog. indirekte Vergleichswertmethode) als generell nicht geeignet eingestuft werden, um die ortsübliche Marktmiete oder -pacht zu ermitteln.

Im Streitfall erwarb die Klägerin ein Grundstück mit historischem Altbestand, der als Gaststätte genutzt wurde. Nach Sanierung des Gebäudes verpachtete sie das Grundstück u. a. zum Betrieb einer Gaststätte an ihren Ehemann. Auf der Grundlage von Internet-Recherchen nahm das Finanzamt eine verbilligte Verpachtung an und kürzte den Werbungskostenabzug entsprechend.

Das FG beauftragte einen Sachverständigen mit der Ermittlung der ortsüblichen Vergleichsmiete. Der BFH lehnte das vom FG eingeholte Sachverständigengutachten ab, da die vom Gutachter gewählte sog. Kombinationsmethode nicht geeignet sei, die ortsübliche Marktpacht zu bestimmen. So beruhe die ertragsorientierte Pachtwertermittlung im Wesentlichen auf statistischen Annahmen und berücksichtige die örtlichen Verhältnisse nicht hinreichend.

Gem. BFH fordere der BGH zu Recht, die Angemessenheit des Miet- oder Pachtzinses von einem erfahrenen und mit der konkreten (örtlichen) Marktsituation vertrauten Sachverständigen beurteilen zu lassen. Die damit verbundene höhere Schätzungstoleranz ist hinzunehmen.

## 8. Neues für Arbeitnehmer/Arbeitgeber

### 8.1 Pendlerpauschale und Mobilitätsprämie

Mit dem „Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht“ soll ab 2021 und bis Ende 2026 die steuerliche Entfernungspauschale (auch für Heimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung) ab dem 21. Kilometer auf 35 Cent angehoben werden. Der Maximalbetrag von 4.500 € bleibt jedoch bestehen. Für Pendler, bei denen dies keinen steuerlichen Effekt hat, insb. bei zu versteuerndem Einkommen innerhalb des Grundfreibetrags, wird alternativ eine sog. Mobilitätsprämie eingeführt. Die Mobilitätsprämie beträgt 14 % dieser erhöhten Pauschale. Die Maßnahmen sollen zum 01.01.2021 in Kraft treten. Als weitere steuerliche Maßnahme des Klimaschutzprogramms 2030 ist noch mit einer weitergehenden Umstellung der Kfz-Steuer auf den CO<sub>2</sub>-Ausstoß zu rechnen. Jedoch wurde dieser steuerliche Teil des Klimapakets am 29.11.2019 nicht vom Bundesrat angenommen, sondern der Vermittlungsausschuss angerufen. Die Beratungen sind für den 09.12.2019 angekündigt.

### 8.2 E-Dienstwagen

Mit dem sog. Jahressteuergesetz 2018 (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) wurde befristet auf den Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2021 die Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge eingeführt. Diese Begünstigung soll durch das Jahressteuergesetz 2019 bis zum 31.12.2030 stufenweise mit steigenden Anforderungen an die zu erreichende Mindestreichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine verlängert werden.

Anschaffungszeitraum	Höchstschadstoffausstoß	Mindestreichweite
01.01.2019 — 31.12.2021	50 g CO <sub>2</sub> /km	40 km
01.01.2022 — 31.12.2024	50 g CO <sub>2</sub> /km	60 km
01.01.2025 — 31.12.2030	50 g CO <sub>2</sub> /km	80 km

- Bei Anschaffung ab 01.01.2019 und bis Ablauf 2030 ist ab dem VZ 2020 die Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung dieser Fahrzeuge nur zu einem Viertel anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug keine Kohlendioxidemissionen je gefahrenem Kilometer hat und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 40.000 € beträgt.
- Hybrid-Fahrzeuge sind demnach von der Viertel-Regelung aufgrund der Emissionen ausgeschlossen. (Hybrid)Elektrofahrzeuge mit einem Bruttolistenpreis über 40.000 € müssen die Schadstoffgrenze von max. 50 g CO<sub>2</sub>/km einhalten oder die stufenweise ansteigenden Mindestreichweiten erfüllen, um in den Genuss der Halbierung des Bruttolistenpreises zu kommen.

### 8.3 Übernommene Steuerberatungskosten bei Entsendungen

In Entsendungsfällen wird häufig eine Nettolohnvereinbarung getroffen. Anders als bisher sieht der BFH<sup>39</sup> nun in einem aktuellen Urteil in den bei Abschluss einer Nettolohnvereinbarung unter Abtretung der Steuererstattungsansprüche vom Arbeitgeber übernommenen Steuerberatungskosten keinen Arbeitslohn.

In einer Gesamtwürdigung seien die Interessen des Arbeitgebers und Arbeitnehmers gegenüberzustellen. Zwar liegt eine Entsendung und Nettolohnvereinbarung per se im Interesse beider.

Die übernommenen Steuerberaterkosten habe der Arbeitgeber jedoch in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse zugewandt, da hierdurch die Lohnkosten reduziert sowie Einnahmen durch die im Rahmen der Nettolohnvereinbarung abgetretenen Steuererstattungsansprüche generiert wurden. Außerdem waren die Arbeitnehmer jedenfalls faktisch dazu gezwungen, die von der Arbeitgeberin beauftragte und auch bezahlte Steuerberatung für die Erstellung ihrer Steuererklärungen etc. in Anspruch zu nehmen.

#### 8.4 Kein Frühstück ohne Aufstrich

Der BFH sieht in der Bereitstellung zum sofortigen Verzehr von unbelegten Backwaren (etwa Brötchen und Rosinenbrot) nebst Heißgetränken durch den Arbeitgeber grundsätzlich keinen Arbeitslohn, sondern nicht steuerbare Aufmerksamkeiten.<sup>40</sup>

Im Streitfall stellte der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern (und Kunden sowie Gästen) arbeitstäglich eine Auswahl verschiedener Brötchen ohne Aufschnitt oder andere Beläge zur Verfügung. Gleichzeitig konnte kostenlos ein Heißgetränkeautomat genutzt werden. Die Lohnsteuerausprüfung sah in dieser zur Verfügung gestellten Verpflegung, die größtenteils vormittags verzehrt wurde, einen Sachbezug in Form eines Frühstücks i. S. v. § 8 Abs. 2 Satz 6 EStG i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, Abs. 6 Satz 1 der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) und unterwarf den jeweils entsprechenden Sachbezugswert der Lohnsteuer.

Dem widersprach der BFH. Er begründete seine Einordnung als nicht steuerbare Aufmerksamkeiten insb. durch den Vergleich mit Aufwendungen des Arbeitgebers zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes und zur Schaffung günstiger betrieblicher Arbeitsbedingungen, denen keine Entlohnungsfunktion zukomme. Entgegen der Sicht des Finanzamtes ist dabei die Art der dargereichten Brötchen ohne Bedeutung.

#### 8.5 Zusätzlichkeitserfordernis in neuem Licht

Die Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG und § 37b EStG sowie diverse Steuerbefreiungen (§ 3 Nr. 15, 33, 34, 34a, 37 und 46 EStG) setzen die Zusätzlichkeit zum „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ voraus. Bisher verstand der BFH unter „ohnehin geschuldet“ den arbeitsrechtlich geschuldeten Lohn, auf dessen Zahlung ein verbindlicher Rechtsanspruch besteht. „Zusätzlich“ war demnach der freiwillig geleistete Lohn (sog. Freiwilligkeitsvorbehalt).

Daran hält der BFH nun nicht mehr fest: Der ohnehin geschuldete Lohn ist laut BFH der verwendungsfreie und ohne Zweckbedingung gezahlte Lohn. Nur dieser unterliege der Regelbesteuerung. Zusätzlicher Arbeitslohn liegt laut BFH dagegen vor, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden geleistet wird. Es kommt für den BFH nicht mehr darauf an, ob der Arbeitnehmer auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat.<sup>41</sup> Das sieht er auch dadurch bestätigt, dass anderenfalls die Inanspruchnahme von Neuregelungen wie die des § 3 Nr. 37 EStG (Dienstfahrrad) nur von Beginn des Arbeitsverhältnisses oder bei Gehaltserhöhungen greifen könnte. Das könne nicht Ziel des Gesetzgebers sein.

Dabei bezieht sich der BFH auch auf das Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1 EStG, § 38a Abs. 1 EStG). Anders als bei reinen Anrechnungs- bzw. Verrechnungsfällen sieht der BFH einen arbeitsvertraglich vereinbarten Lohnformenwechsel nicht als begünstigungsschädlich an. Bei einer arbeitsrechtlich zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer wirksam vereinbarten Herabsetzung des „ohnehin geschuldeten Arbeitslohns“ für künftige Lohnzahlungszeiträume könne der Arbeitgeber diese Minderung durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgleichen. Zum Zahlungszeitpunkt treten diese dann laut BFH zum ohnehin (in geminderter Höhe) geschuldeten Lohn hinzu und werden somit „zusätzlich“ zu diesem erbracht. Umfangreiche Informationen bietet das DWS-Buch Nr. 309 „Sachzuwendungen an Arbeitnehmer — Ein ABC der typischen Sachzuwendungen und deren steuerliche Behandlung“.

## **8.6 Arbeitstäbliche Zuschüsse zu Mahlzeiten<sup>42</sup>**

Die Finanzverwaltung hat ihr Schreiben zum Ansatz des Sachbezugswerts für arbeitstäbliche Zuschüsse zu Mahlzeiten überarbeitet. Sie äußert sich darin insb. zur Anwendung der Regelungen von R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR 2015 zu Kantinenmahlzeiten und Papier-Essensmarken (Essensgutscheine, Restaurantschecks). Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt der Ansatz von Mahlzeitenzuschüssen mit dem maßgeblichen amtlichen Sachbezugswert grundsätzlich auch dann in Betracht, wenn diese an Arbeitnehmer im Homeoffice geleistet werden. Das gilt auch für Teilzeitkräfte, die täglich nicht mehr als sechs Stunden arbeiten und die betriebliche Arbeitszeitregelung keine entsprechenden Ruhepausen vorsieht. Das BMF-Schreiben vom 18.01.2019 setzt den maßgebenden amtlichen Sachbezugswert (bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen) an, wenn der Arbeitnehmer mit den Zuschüssen einzelne Bestandteile seiner Mahlzeit bei unterschiedlichen Akzeptanzstellen erwirbt. Erwirbt der Arbeitnehmer am selben Tag weitere Mahlzeiten oder einzelne Bestandteile dieser auf Vorrat, sind diese Zuschüsse als Barlohn zu erfassen. Pro Arbeitstag und je bezuschusster Mahlzeit kann nur ein Zuschuss mit dem amtlichen Sachbezugswert angesetzt werden.

Das neue Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden und ersetzt das bisherige Schreiben vom 24.02.2016.

## **8.7 Ländererlass zur Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern**

Durch das Jahressteuergesetz 2018 wurde für Anschaffungen von Elektro- und Hybridfahrzeugen nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2022 bei Anwendung der pauschalen 1 %-Methode geregelt, dass nur noch die Hälfte des Brutto-Listenpreises anzusetzen ist. Die obersten Finanzbehörden der Länder übernehmen in ihren gleich lautenden Erlassen vom 13.03.2019 die Halbierung auch für (Elektro-)Fahrräder (mit Geschwindigkeit bis 25 km/h).

Für betriebliche Fahrräder, die erstmals nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2022 dem Arbeitnehmer überlassen wurden, setzt die Finanzverwaltung den maßgeblichen monatlichen Durchschnittswert der privaten Nutzung (§ 8 Abs. 2 Satz 10 EStG, vorbehaltlich der Regelung des neuen § 3 Nr. 37 EStG) auf 1 % des auf volle 100 € abgerundeten halbierten Brutto-Listenpreises fest. Nicht relevant ist dagegen der Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber das Fahrrad angeschafft, hergestellt oder geleast hat. Hat der Arbeitgeber das betriebliche Fahrrad einem Arbeitnehmer bereits vor dem 01.01.2019 zur privaten Nutzung überlassen und kommt es zu einem Wechsel des Nutzungsberechtigten nach dem 31.12.2018, ist für dieses Fahrrad weiterhin 1 % des vollen Brutto-Listenpreises anzusetzen.

Der Ländererlass weist zudem darauf hin, dass die 44-€-Sachbezugsgrenze weder bei der Bemessung nach der halbierten noch bei der vollen Bemessungsgrundlage anzuwenden ist.

## 8.8 Gesundheitspräventive Maßnahmen als Arbeitslohn

Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Leistungen zur Gesundheitsförderung und zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes, können diese zu steuerbarem Arbeitslohn führen, soweit die Maßnahmen keinen Bezug zu berufsspezifischen Gesundheitsbeeinträchtigungen aufweisen.

Im entschiedenen Fall bot der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern ein einwöchiges freiwilliges Einführungsseminar zur Vermittlung grundlegender Erkenntnisse über einen gesunden Lebensstil („Sensibilisierungswoche“) an. Die Kosten für das Seminar sowie für Übernachtung und Verpflegung übernahm der Arbeitgeber. Der BFH hat entschieden, dass diese Aufwendungen als Arbeitslohn zu behandeln sind.[43](#)

Laut BFH sprach für die Einordnung als Arbeitslohn insb., dass die gesundheitspräventive Maßnahme keinen Bezug zu berufsspezifisch bedingten gesundheitlichen Beeinträchtigungen aufwies. Zudem war die Teilnahme freiwillig und der Arbeitnehmer musste entweder Urlaub oder Zeitguthaben nutzen. Der BFH sah keine Anhaltspunkte für ein — den Arbeitslohncharakter ausschließendes — ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers und verneinte auch eine gemischte Veranlassung. Auf das DWS-Merkblatt Nr. 669 „Steuerfreie Zuwendungen an Arbeitnehmer“ und das DWS-Buch Nr. 309 „Sachzuwendungen an Arbeitnehmer — Ein ABC der typischen Sachzuwendungen und deren steuerliche Behandlung“ wird hingewiesen.