

Mandanten-Rundschreiben 1/2020

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

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

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

Inhaltsverzeichnis

Für alle Steuerpflichtigen

Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verfassungsgemäß.....

1

Schenkungsteuer: Übertragung von Grundstücken unter Nießbrauchsvorbehalt.....

2

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

3

Erbschaftsteuer: Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten.....

4

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2020

5

Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2020

6

Möglichkeiten der Nettolohnoptimierung erweitert

7

Kosten für Sky-Bundesliga-Abo nun doch Werbungskosten?

8

Für Unternehmer und Freiberufler

Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen).....

9

Anpassung der Steuervorauszahlungen ...

10

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

11

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

12

Gewerbesteuer: Zinshinzurechnung auch bei reiner Finanzierungsgesellschaft und Durchreichung des Kredits.....

13

Abgrenzung von Einkünften aus freiberuflicher heil- und heilhilfsberuflicher Tätigkeit.....

14

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

15

Ermäßigter Umsatzsteuersatz auf E-Books.....

16

Umsatzsteuerbefreiung für „Schul- und Hochschulunterricht“

17

Gewerbsteuerliche Behandlung vorbereitender Betriebsausgaben.....

18

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

19

Für Personengesellschaften

Finanzverwaltung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen.....

20

Bilanzberichtigung bei fehlerhafter Buchung einer Einlage.....

21

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Verlust aus der Ausbuchung von Aktien bei einem Planinsolvenzverfahren.....

22

Für Hauseigentümer

Nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen nach einem Erbfall.....

23

Beilage: „Aktuelle Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen – insbesondere Förderung der Elektromobilität und des Klimaschutzes“

Beilage: „Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen ab 1.1.2020“

Für alle Steuerpflichtigen

Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verfassungsgemäß

- 1 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 steuer-

lichen Verlustvorträgen, die dann später mit Einnahmen verrechnet werden können.

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

Hinweis:

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

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 weichen 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.

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

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

Die Schenkung an ein Kind mit anschließender Weiterschenkung als Zuwendung an das Enkelkind wird unter Beachtung bestimmter Bedingungen auch steuerlich anerkannt, wie jüngst das Finanzgericht Hamburg mit Urteil vom 20.8.2019 (Aktenzeichen 3 K 123/18) bestätigt hat. Im Urteilsfall erhielt die Mutter M der Stpfl. von ihrer Mutter O im Dezember 2006 ein Grundstück. O behielt für sich und ihren Ehemann (E) ein unentgeltliches Nießbrauchsrecht an dem übertragenen Grundstück sowie ein Rückforderungsrecht vor, u.a. für den Fall der Veräußerung des Grundstücks durch M ohne die schriftliche Zustimmung von O und E. Noch am selben Tag übertrug M einen Teil des ihr überlassenen Grundbesitzes ohne Gegenleistung auf die Stpfl. O und E erklärten sich mit der Schenkung einverstanden. Im Schenkungsvertrag wird u.a. ausgeführt: „Von der Grunderwerbsteuer wird Befreiung begehrt, da es sich um Übertragung von der Mutter auf die Tochter handelt.“

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

Handlungsempfehlung:

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

Erbschaftsteuer: Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten

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

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

Handlungsempfehlung:

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

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2020

- 5 Mit Einführung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2015 wurde vereinbart, dass dieser regelmäßig überprüft und an die Entwicklung des durchschnittlichen tariflichen Stundenlohns angepasst wird. Im Juni 2018 hat die Mindestlohn-Kommission empfohlen, den gesetzlichen Mindestlohn in zwei Schritten zu erhöhen. Diesem Vorschlag ist die Bundesregierung per Verordnung gefolgt. Der Erhöhung zum 1.1.2019 auf 9,19 € folgte nun zum 1.1.2020 eine **Anhebung auf 9,35 €**.

Handlungsempfehlung:

Bei betroffenen Arbeitnehmern, also solchen, bei denen der vereinbarte Lohn zwischen 9,19 € je Stunde und 9,35 € je Stunde liegt, sind zum 1.1.2020 Anpassungen erforderlich. Vorsicht ist geboten in den Fällen, in denen die Anpassung des Mindestlohns dazu führt, dass die 450 €-Grenze überschritten wird. Dann entsteht entweder ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis oder die Arbeitszeit muss entsprechend vermindert werden, damit bei dem angehobenen Stundenlohn die 450 €-Grenze weiter eingehalten wird.

Zum 1.1.2020 sind **Branchen-Mindestlöhne** gestiegen, was bei den entsprechenden Betrieben zu beachten ist. Dies betrifft folgende Branchen: berufliche Aus- und Weiterbildung, Elektrohandwerk, Gebäudereinigerhandwerk, Geld- und Wertdienste und Pflegebranche. Daneben steigen Branchen-Mindestlöhne zum 1.5.2020 in den Branchen Maler- und Lackiererhandwerk und Steinmetz- und Steinbildhauerhandwerk. Diese werden von Gewerkschaften und Arbeitgebern in einem Tarifvertrag ausgehandelt und von der Politik für allgemein verbindlich erklärt. Branchen-Mindestlöhne gelten für alle Betriebe der Branche – auch für die, die nicht tarifgebunden sind.

Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2020

- 6 Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu bewerten. Dies gilt auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung ge-

stellt werden, wenn der Preis der Mahlzeit 60 € (brutto) nicht übersteigt.

Die **Sachbezugswerte** für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr **2020** gewährt werden, betragen:

- für ein **Mittag- oder Abendessen 3,40 €** (2019: 3,30 €) und
- für ein **Frühstück 1,80 €** (2019: 1,77 €).

Handlungsempfehlung:

Bei Reisekostenabrechnungen bzw. Abrechnungen über Verpflegungsleistungen ab dem 1.1.2020 sind die neuen Sätze zu berücksichtigen.

Hinweis:

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € dürfen nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden, sondern sind mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen. Bei einer solchen Mahlzeit unterstellt die Finanzverwaltung, dass es sich um ein „Belohnungessen“ und nicht um eine „übliche“ Beköstigung handelt. Sie sind stets als Arbeitslohn zu erfassen, unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann oder nicht.

Gestellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit eine übliche Mahlzeit, unterbleibt der Ansatz als Arbeitslohn (Sachbezugswert), wenn dem Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten zustehen würde. Ob und in welcher Höhe tatsächlich eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten angesetzt werden kann, ist dabei unbeachtlich.

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.

Kosten für Sky-Bundesliga-Abo nun doch Werbungskosten?

Im zweiten Rechtsgang hat das Finanzgericht Düsseldorf nun mit Urteil vom 5.11.2019 (Aktenzeichen 15 K 1338/19 E) entschieden, dass ein Torwarttrainer Kosten für ein Sky-Bundesliga-Abo als Werbungskosten von der Steuer absetzen kann. Der Stpfl. war bei einem Lizenzfußballverein als Torwarttrainer ange-

stellt. In seiner Steuererklärung machte er die Kosten für das Paket „Fußball Bundesliga“ seines Abonnements bei dem Pay-TV-Sender „Sky“ als Werbungskosten geltend. Er gab an, dass er diesen Teil seines Abonnements beruflich genutzt habe. Er müsse sich diverse Fußballspiele ansehen, um im Fußballgeschäft auf dem Laufenden zu bleiben.

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

fahren zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

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

Hinweis:

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

Für Unternehmer und Freiberufler

Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

- 9 Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen, um den vorherigen Betriebsausgabenabzug beim Warenbezug zu kompensieren. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, so dass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:
- Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
 - Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum

vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Werts anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).

- Bei **gemischten Betrieben** (Fleischerei/Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben v. 2.12.2019 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1547/19/10001 :001) die für das Jahr 2020 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die Werte wie folgt für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen.

Übersicht: Pauschbeträge für Sachentnahmen

Gewerbezweig	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 218 €	406 €	1 624 €
Fleischerei	891 €	865 €	1 756 €

Gewerbe­zweig	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 126 €	1 087 €	2 213 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 689 €	1 768 €	3 457 €
Getränkeeinzelhandel	105 €	302 €	407 €
Café und Konditorei	1 179 €	642 €	1 821 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	590 €	79 €	669 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 140 €	681 €	1 821 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	275 €	236 €	511 €

Handlungsempfehlung:

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

Anpassung der Steuervorauszahlungen

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

Hinweis:

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

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

Handlungsempfehlung:

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

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.

11

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 Scannvorgang 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 verbraucht und dort digitalisiert (bildlich erfasst) werden.
- Unter bestimmten Voraussetzungen ist die **Aufbewahrung einer Konvertierung in ein anderes**

elektronisches Format ausreichend und es bedarf nicht weiter der Aufbewahrung der Ursprungsversion: Die Aufbewahrung beider Versionen ist bei Beachtung folgender Anforderungen nicht erforderlich, sondern die Aufbewahrung der konvertierten Fassung reicht aus: (a) Es wird keine bildliche oder inhaltliche Veränderung vorgenommen, (b) Bei der Konvertierung gehen keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren, (c) Die ordnungsgemäße und verlustfreie Konvertierung wird dokumentiert (Verfahrensdokumentation), (d) Die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff durch die Finanzbehörde werden nicht eingeschränkt; dabei ist es zulässig, wenn bei der Konvertierung Zwischenaggregationsstufen nicht gespeichert, aber in der Verfahrensdokumentation so dargestellt werden, dass die retrograde und progressive Prüfbarkeit sichergestellt ist.

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

Hinweis:

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

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

Handlungsempfehlung:

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

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

Strittig war, ob der Aufwand von Reiseveranstaltern für die Anmietung von Hotelzimmern, die dann im Rahmen von Pauschalreisen den Reiset Teilnehmern angeboten

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

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

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

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

Im Rahmen ihrer Gewerbesteuer-Erklärung bezog die Stpfl. in die Hinzurechnung zunächst nur Miet- und Pachtzinsen ein, soweit diese im Zusammenhang mit der Anmietung der Geschäftsräume standen. Eine Betriebsprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die in den Reisevorleistungen enthaltenen Miet- und Pachtzinsen für die beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter für Zwecke der Hinzurechnung zu berücksichtigen seien. Es werde hier nicht insgesamt eine Hotelleistung eingekauft; vielmehr würden insbesondere auch Hotelräume angemietet.

Der Bundesfinanzhof kommt nun zu dem Ergebnis, dass für den konkreten Fall zu prüfen ist, ob die angemieteten Hotelzimmer, wenn diese im Eigentum des Reiseanbieter

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

Hinweis:

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

Gewerbesteuer: Zinshinzurechnung auch bei reiner Finanzierungsgesellschaft und Durchreichung des Kredits

Zinsaufwendungen werden bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer zu 25 % hinzugerechnet, soweit der Freibetrag von 100 000 € für Zinsen, Miet-, Pacht- und Lizenzaufwendungen überschritten wird. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 17.7.2019 (Aktenzeichen III R 24/16) klargestellt, dass eine Zinshinzurechnung auch dann erfolgt, wenn der Geschäftszweck eines Unternehmens darin besteht, Darlehen aufzunehmen und an eine Tochtergesellschaft weiterzureichen und die Kredite ohne Gewinnaufschlag an die Tochtergesellschaft weitergegeben werden.

Handlungsempfehlung:

Gerade in Unternehmensgruppen muss die Finanzierung daher sorgfältig geplant werden. Bei Weitergewährung von Krediten kommt es zur Hinzurechnung sowohl bei der Gesellschaft, die sich bei der Bank den Kredit besorgt hat, als auch bei der, an die der Kredit weitergeleitet worden ist. Diese Doppelbelastung lässt sich vermeiden, wenn die Bank den Kredit unmittelbar der Gesellschaft gewährt, bei der er letztlich ankommen soll.

Das Problem der „Durchleitung“ gibt es nicht nur bei Krediten, sondern auch bei der Vermietung von Immobilien.

Abgrenzung von Einkünften aus freiberuflicher heil- und heilhilfsberuflicher Tätigkeit

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

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

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

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

- Altenpfleger, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt,
- Diätassistenten,
- Ergotherapeuten,
- Hebammen, Entbindungspfleger,
- Krankenpfleger, Krankenschwestern, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt,
- Logopäden,
- staatlich geprüfte Masseure, Heilmasseure, soweit diese nicht lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassagen durchführen,

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

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

15

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 Ge-

samtleistung 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. Hier von 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.

Ermäßigter Umsatzsteuersatz auf E-Books

- 16 Gesetzlich verankert wurde nun – mit Wirkung ab dem 18.12.2019 – die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7 % auf E-Books usw. Dies gilt für die Überlassung in elektronischer Form von
- Büchern, Broschüren und ähnlichen Drucken,
 - Zeitungen und anderen periodischen Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend (ausgenommen Anzeigenblätter, Annoncen-Zeitungen und dergleichen, die überwiegend Werbung enthalten),
 - Bilderalben, Bilderbüchern und Zeichen- oder Malbüchern für Kinder,
 - Noten, handgeschrieben oder gedruckt, auch mit Bildern, auch gebunden,
 - kartografischen Erzeugnissen aller Art, einschließlich Wandkarten, topografischer Pläne und Globen, gedruckt,
 - Tonträgern, die ausschließlich die Lesung eines Buches beinhalten.

Begünstigt ist auch die Bereitstellung eines Zugangs zu Datenbanken, die eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen oder Zeitschriften oder Teile von diesen enthalten.

Ausgeschlossen ist der ermäßigte Steuersatz allerdings in folgenden Fällen:

- Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen,
- Erzeugnisse, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Trägermedien oder Hinweispflichten nach dem Jugendschutzgesetz bestehen, sowie
- Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen Werbezwecken, einschließlich Reisewerbung, dienen.

Handlungsempfehlung:

Insoweit muss die Rechnungsstellung angepasst werden.

Umsatzsteuerbefreiung für „Schul- und Hochschulunterricht“

- 17 Für Unterrichtsleistungen existiert im nationalen Umsatzsteuerrecht eine Steuerbefreiungsvorschrift. Die-

se 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 Sogelschulunterricht 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.

Gewerbsteuerliche 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

18

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 Vorbereitungsmaßnahmen werden z.B. die Anmietung eines Geschäftslokals, die Errichtung eines Fabrikgebäudes oder eines Hotels, mit dessen Betrieb erst nach dessen Fertigstellung begonnen wird, Anwaltskosten, Beratungskosten, Inseratskosten, Telefon- und Reisekosten, Schulungskosten für Angestellte und Arbeiter, Mieten und sonstige Aufwendungen für noch herzurichtende Geschäftsräume gezählt.

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

Handlungsempfehlung:

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

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

- 19 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 Hal-

le zwar nicht in Massivbauweise errichtet, entsprach aber nicht dem, was in der Vorbemerkung zur AfA-Tabelle unter Leichtbauweise verstanden wird. Mithin hatte der Stpfl. für den konkreten Fall nicht die Regelvermutung eines AfA-Satzes für betriebliche Gebäude von 3 % für die Halle widerlegt.

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

Handlungsempfehlung:

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

Für Personengesellschaften

Finanzverwaltung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen

- 20 Gesetzlich ist ausdrücklich vorgesehen, dass Mitunternehmeranteile unentgeltlich übertragen werden können, ohne dass dies zur Aufdeckung stiller Reserven führt. Dies ist v.a. dann von Interesse, wenn im

Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge Mitunternehmeranteile auf die nächste Familiengeneration übertragen werden sollen. In diesen Fällen ist eine hohe Flexibilität gefragt. So sollen oftmals vom Übertragenden an die Personengesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter zur finanziellen Absicherung zurückbehalten werden oder es werden im Vorgriff auf die

Übertragung des Mitunternehmeranteils einzelne Wirtschaftsgüter steuerlich zu Buchwerten in eine separate Gesellschaft übertragen.

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

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

Beispiel:

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

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

- Die Gesamtplanbetrachtung entfällt auch, wenn auf Grund eines einheitlichen Plans zeitlich vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entweder entnommen (z.B. durch unentgeltliche Übertragung auf einen Angehörigen) oder zum gemeinen Wert veräußert wird.
- Wenn dagegen im Zeitpunkt der Mitunternehmeranteilsübertragung funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen schlicht zurückbehalten und zeitgleich oder taggleich in das Privatvermögen

des Übertragenden überführt wird, ist die Buchwertfortführung unzulässig.

- Der Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts an den übertragenen Mitunternehmeranteilen hindert nicht die Buchwertübertragung.
- Wird nur ein Teil des Mitunternehmeranteils übertragen, so brauchen Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter an die Personengesellschaft verpachtet und die daher steuerlich zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft zählen, nicht in der gleichen Quote mitübertragen zu werden. Diese können vielmehr ganz zurückbehalten werden oder auch überquotale übertragen werden.

Beispiel:

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

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

Handlungsempfehlung:

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

Bilanzberichtigung bei fehlerhafter Buchung einer Einlage

Wurde eine Einlage fehlerhaft nicht auf einem Kapitalkonto des Gesellschafters, sondern auf einem Darlehenskonto gebucht, so kann dies durch eine Bilanzberichtigung korrigiert werden. Dies stellt das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 12.3.2018 (Aktenzeichen 2 K 2019/14) fest.

Im Urteilsfall war dies von Bedeutung, da Verluste erzielt wurden, und hinsichtlich des Verlustverrechnungsvolumens das Kapitalkonto bestimmt werden musste. Entgegen dem offensichtlich Gewolltem erfolgte die Buchung der Einlage tatsächlich auf einem Konto, welches nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags nicht als Kapitalkonto einzustufen war.

Handlungsempfehlung:

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

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

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Verlust aus der Ausbuchung von Aktien bei einem Planinsolvenzverfahren

- 22 Seit Geltung der Abgeltungsteuer werden bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht nur laufende Erträge, sondern auch Erträge aus der Vermögenssubstanz, insbesondere also Veräußerungsgewinne steuerlich erfasst. Im Gegenzug können dann aber auch Veräußerungsverluste – zumindest mit anderen Erträgen aus Kapitalvermögen – verrechnet werden. Die Finanzverwaltung legt insoweit den Gesetzeswortlaut allerdings eng aus und will Verluste im Wesentlichen nur dann berücksichtigen, wenn eine Veräußerung der Wertpapiere erfolgte. Dass auch das endgültige Wertloswerden von Wertpapieren zu einem zu berücksichtigenden Verlust führt, haben die Finanzgerichte vielfach bestätigt.

Nun hatte sich das Hessische FG mit einem Fall zu befassen, bei dem Aktien im Rahmen eines Planinsolvenzverfahrens wertlos wurden. Im zugrunde liegenden Fall erfolgte im Rahmen eines Planinsolvenzverfahrens bezüglich einer AG ein sog. Debt-to-Equity-Swap, bei dem zunächst das Grundkapital der AG auf Null herabgesetzt wurde, ehe die Gläubiger im Rahmen einer sich anschließenden Kapitalerhöhung – unter Ausschluss des Bezugs-

rechts der Alt-Aktionäre – die wirtschaftliche Möglichkeit erhalten haben, 100 % der auszugebenden Aktien an der Gesellschaft zu erwerben. Ein Debt-to-Equity-Swap (Schuldenbeteiligungstausch) ist eine Transaktion, bei der eine Forderung eines Gläubigers gegenüber einem Schuldnerunternehmen zu Gunsten einer entsprechenden Beteiligung an diesem Unternehmen erlischt. Ein Altaktionär, dessen Aktien in diesem Zuge wertlos ausgebucht wurden, machte den entstandenen Wertverlust steuerlich geltend. Dies bestätigte nun auch das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 10.4.2018 (Aktenzeichen 7 K 440/16) und lehnte die anderslautende Ansicht der Finanzverwaltung ab. Denn durch die Auf-Null-Stellung der Aktien und den Ausschluss der Alt-Aktionäre vom Bezugsrecht für die sich anschließende Kapitalerhöhung hätten die Alt-Aktionäre ihre Kapitalanteile nebst der in den Aktien verbrieften Aktionärsrechte unwiederbringlich und endgültig verloren.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 43/18 die Revision anhängig.

Für Hauseigentümer

Nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen nach einem Erbfall

- 23 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.

Mit freundlichen Grüßen