

Steuer & Bilanz aktuell - November 2019

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Kindergeld: Erstausbildung und Zweitausbildung	2
Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für Familienheim	4
Für Unternehmer und Freiberufler	6
Entwurf für neues Bürokratieentlastungsgesetz	6
Veröffentlichung der Taxonomie 6.3	6
Umsatzsteuer auf Vermittlungsleistungen	8
Für Personengesellschaften	8
Sonderbetriebsvermögen bei Ein-Mann-GmbH & Co. KG	8
Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften	9
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	10
Bundesfinanzhof zum Reisekostenrecht	10
Elektronisches Fahrtenbuch	12
Für Kapitalgesellschaften	13
Beteiligung eines Einzelunternehmers an GmbH	13
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für November und Dezember	16

Editorial



Sehr geehrte Leserinnen und Leser, die Tage werden kürzer, das Jahr neigt sich dem Ende und hinsichtlich der Konjunkturertrübung scheint zumindest der Boden erreicht zu sein. Da eine konjunkturelle Erholung aber frühestens ab Mitte nächsten Jahres erwartet werden kann, wären steuerliche Anreize für Investitionen und erleichterte Abschreibungsmöglichkeiten sehr willkommen.

Leider warten wir momentan noch vergebens auf eine strukturelle Unternehmenssteuerreform, die konjunkturelle Impulse geben könnte.

Wir haben Ihnen in dieser Ausgabe wieder die aus unserer Sicht aktuellen und interessanten steuerlichen Neuerungen und Entscheidungen zusammengestellt.

Hinsichtlich der Abgrenzung einer einheitlichen Erstausbildung von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung, hat der Bundesfinanzhof einige zum Teil grundlegende Urteile gefällt.

Der Bundesfinanzhof hat weiterhin in seiner aktuellen Rechtsprechung die Steuerfreiheit für die von den Eltern bewohnte Immobilie (sog. Familienheim) bestätigt.

Das seit 2014 geltende Reisekostenrecht wurde vom Bundesfinanzhof bestätigt.

Für Personen- und Kapitalgesellschaften gibt es ebenfalls eine neue finanzgerichtliche Rechtsprechung, die im Einzelfall sehr interessant sein kann.

Ich hoffe, dass jeder von Ihnen praxisrelevante Hinweise findet.

Sollten Sie Fragen dazu haben, freuen wir uns, wenn Sie uns und unsere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter direkt darauf ansprechen. Wir erörtern dann gerne mit Ihnen die Auswirkungen der Änderungen - für Sie als Steuerpflichtigen und Unternehmer - in einem persönlichen Gespräch.

Ich wünsche Ihnen eine aufschlussreiche Lektüre sowie eine schöne, möglichst ruhige Adventszeit und verbleibe mit besten Grüßen

Axel Becker

Für Steuerpflichtige mit volljährigen Kindern

Kindergeld kann für Kinder unter 25 nur bis zum Abschluss einer Erstausbildung gewährt werden.

Fraglich ist vielfach, ob mehrere Ausbildungsmaßnahmen einen einheitlichen Ausbildungsgang im Sinne einer Erstausbildung darstellen.

Streitfall:

Das Kind nimmt eine Vollzeitberufstätigkeit nach Abschluss eines Ausbildungsganges auf und besucht nebenbei weitere Ausbildungsmaßnahmen.

Leitlinie des Bundesfinanzhofs:
Ob weitergehende Ausbildungsmaßnahmen der Erstausbildung zuzurechnen sind, ergibt sich nach dem jeweiligen Verhältnis zwischen Arbeitstätigkeit und Maßnahme.

Für alle Steuerpflichtigen

Kindergeld: Erstausbildung und Zweitausbildung

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

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

- Der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang kann zum einen zum „Verbrauch“ der Erstausbildung führen,
- Möglich ist aber auch, dass bei einer mehraktigen Ausbildung ein nachfolgender Abschluss Teil der Erstausbildung ist und sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt.

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

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

a) Grundsatzurteil zur Abgrenzung einer einheitlichen Erstausbildung von berufsbegleitender Weiterbildung

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

Der Bundesfinanzhof formulierte folgende Leitlinien:

- An einer einheitlichen Erstausbildung könne es fehlen, wenn das Kind nach Erlangung des ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Berufstätigkeit aufnimmt und die daneben in einem weiteren Ausbildungsabschnitt durchgeführten **Ausbildungsmaßnahmen gegenüber der Berufstätigkeit in den Hintergrund treten**.
- Für die Aufnahme einer Berufstätigkeit als Hauptsache spreche, dass sich das Kind längerfristig an einen Arbeitgeber bindet, indem es etwa ein zeitlich unbefristetes oder auf mehr als 26 Wochen befristetes Beschäftigungsverhältnis mit einer regelmäßigen vollzeitigen oder nahezu vollzeitigen Wochenarbeitszeit eingeht. Insgesamt komme es auch darauf an, in welchem **zeitlichen Verhältnis die Arbeitstätigkeit und die Ausbildungsmaßnahmen** zueinander stehen.
- Weiter ist von Bedeutung, ob das Kind mit der nach Erlangung des ersten Abschlusses aufgenommenen Berufstätigkeit bereits die durch den Abschluss erlang-

te Qualifikation nutzt, um eine durch diese eröffnete Berufstätigkeit auszuüben.

– Weiteres Kriterium ist, inwieweit die Arbeitstätigkeit im Hinblick auf den Zeitpunkt ihrer Durchführung den im nächsten Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen untergeordnet ist und die Beschäftigung nach ihrem äußeren Erscheinungsbild „neben der Ausbildung“ durchgeführt wird. Arbeitet das Kind bspw. annähernd vollzeitig und werden die Ausbildungsmaßnahmen nur am Abend und am Wochenende durchgeführt, deutet dies auf berufliche Weiterbildung hin (berufsbegleitender Masterstudiengang als Weiterbildungsmaßnahme).

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

b) Aktuell entschiedene Fälle

Aktuell wurden auf Basis des zuvor dargestellten Grundsatzurteils folgende weitere Fälle entschieden:

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

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

Aktuelle Urteile des Bundesfinanzhofs:

Die Weiterbildung zur Verwaltungsfachwirtin einige Monate nach Abschluss der Ausbildung zur Verwaltungsfachangestellten kann auch dann zur Erstausbildung zu rechnen sein, wenn die Absichtserklärung erst später als einen Monat nach dem Ausbildungsabschluss vorgelegt wurde.

In einem ähnlich gelagerten Fall hatte ein Kind ein Studium zur Bankfachwirtin begonnen, nachdem sie einige Monate zuvor die Ausbildung zur Bankkauffrau abschloss.

Der Bundesfinanzhof konnte nicht abschließend entscheiden, ob die Ausbildung oder die Beschäftigung untergeordnet war.

Auch in einem weiteren Fall, in dem nach Aufnahme des Studiums die Wochenarbeitszeit reduziert wurde, hatte der Bundesfinanzhof diesen an das Finanzgericht zur Klärung zurückverwiesen.

Für alle Steuerpflichten

Die Erbschaft einer von den Eltern bewohnten Immobilie bleibt steuerfrei, wenn sie unter weiteren Voraussetzungen danach von den Kindern selbst bewohnt wird.

Die Selbstnutzung muss unverzüglich erfolgen. Angemessen ist ein Einzug innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall.

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

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

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

Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für Familienheim

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

- soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert war,
- diese beim Erwerber **unverzüglich zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken** bestimmt ist und
- soweit die **Wohnfläche** der Wohnung **200 qm** nicht übersteigt.

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

- **Unverzüglich** bedeutet ohne schuldhaftes Zögern, d.h. innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten.
- **Nach Ablauf von sechs Monaten** muss der Erwerber darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung als Familienheim ent-

schlossen hat, aus welchen Gründen ein Einzug nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände in seinem Einflussbereich, wie eine Renovierung der Wohnung, sind ihm nur unter besonderen Voraussetzungen nicht anzulasten.

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

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

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

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

In einem Streitfall erfolgte die Bestimmung zur Selbstnutzung erst deutlich später.

Der Bundesfinanzhof versagte die Steuerfreiheit. Über die 6-Monatsfrist hinaus ist die Immobilie nur dann begünstigt, wenn den Steuerpflichtigen keine Schuld für die Verzögerung trifft, was der Erwerber aber nicht glaubhaft nachweisen konnte.

**Für alle Unternehmer und
Freiberufler**

Folgende Änderungen sind geplant:

Der „gelbe Schein“ für Krankschreibungen soll durch ein elektronisches Meldeverfahren ersetzt werden.

Der Datenzugriff der Finanzverwaltung soll dann eingeschränkt werden, wenn ein Systemwechsel bei der Datenverarbeitung vorliegt. Vorgesehen ist eine Vorhaltezeit von fünf Jahren nach dem Systemwechsel.

Weitere Änderungen sind bei der Umsatzsteuer und der Lohnsteuer geplant.

Für bilanzierende Unternehmen

Die elektronische Übermittlung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (sog. E-Bilanz) an das Finanzamt erfolgt nach einem vorgegebenen Datenschema (Taxonomie).

Für Unternehmer und Freiberufler

Entwurf für neues Bürokratieentlastungsgesetz

Es liegt der Regierungsentwurf für ein Bürokratieentlastungsgesetz III vor. Folgende Änderungen sind vorgesehen:

- **Einführung der elektronischen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung:** Aktuell müssen Arbeitnehmer ihre Krankschreibungen bei ihrem Arbeitgeber in Papierform einreichen. Nun soll ein elektronisches Meldeverfahren eingeführt werden, das die Einreichung des „gelben Scheins“ ersetzt. Es ist vorgesehen, dass künftig die Krankenkassen den Arbeitgeber auf Abruf elektronisch über Beginn und Dauer der Arbeitsunfähigkeit seines gesetzlich versicherten Arbeitnehmers sowie über den Zeitpunkt des Auslaufens der Entgeltfortzahlung informieren. Dies würde eine Vereinfachung sowohl für die Arbeitgeber als auch für die Arbeitnehmer bedeuten.
- **Erleichterungen bei der Archivierung von elektronisch gespeicherten Steuerunterlagen:** Der Datenzugriff der Finanzverwaltung soll für den Fall eingeschränkt werden, bei dem der Stpfl. das Datenverarbeitungssystem wechselt. Künftig soll es ausreichend sein, wenn der Stpfl. fünf Jahre nach einem Systemwechsel oder einer Datenauslagerung einen Datenträger mit den gespeicherten Steuerunterlagen vorhält. Dies soll bereits gelten für Systemwechsel und Auslagerungen, die nach dem 31.12.2013 erfolgt sind.
- Existenzgründer sollen ihre Umsatzsteuer-Voranmeldung künftig vierteljährlich abgeben können statt bisher monatlich, soweit die voraussichtliche Jahressteuer 7 500 € nicht überschreitet.
- Vorgesehen ist eine **Anhebung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmergrenze** von derzeit 17 500 € auf 22 000 € Vorjahresumsatz.
- Die lohnsteuerliche Pauschalierungsgrenze für Beiträge zu einer Gruppenunfallversicherung soll von 62 € auf 100 € angehoben werden.
- Die Steuerbefreiung für betriebliche Gesundheitsförderung soll von 500 € auf 600 € heraufgesetzt werden.
- Ebenso ist eine Anhebung der Grenze zur Lohnsteuerpauschalierung bei kurzfristiger Beschäftigung vorgesehen und es soll die Möglichkeit der Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte eingeführt werden.

Hinweis: Abzuwarten bleibt, welche dieser Vorhaben tatsächlich umgesetzt werden.

Veröffentlichung der Taxonomie 6.3

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

auszufiltern.

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

Auf folgende Neuerungen weist die Finanzverwaltung hin:

– **Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften:** Ein von der Mitunternehmerschaft erzielter Steuerbilanzgewinn erhöht in einem ersten Schritt stets das steuerliche Eigenkapital und damit die Kapitalanteile der Mitunternehmer entsprechend deren Anteil am Steuerbilanzgewinn. Ist der Gewinnanteil des Mitunternehmers vollständig oder teilweise auf einem als Fremdkapital einzustufenden Gesellschafterkonto zu erfassen, weil dieser entnehmbar ist oder vom Gesellschafter ausdrücklich als Fremdkapital stehen gelassen wird, ist insoweit in einem zweiten Schritt eine Entnahme zu berücksichtigen, die dann zu einer Minderung seines Kapitalanteils führt. Ab der Version 6.3 greift bei der elektronischen Prüfung des eingereichten Datensatzes eine ERiC-Regel, welche Bilanzen einer Mitunternehmerschaft als fehlerhaft zurückweist, sofern Gewinnanteile eines Mitunternehmers unmittelbar auf einem steuerlich als Fremdkapital zu beurteilenden Gesellschafterkonto erfasst werden. Da entnahmefähige Gewinnanteile, soweit und solange sie nicht entnommen werden, i.d.R. eine dem Sonderbetriebsvermögen I zuzuordnende Forderung des jeweiligen Mitunternehmers darstellen, ist im Sonderbereich des jeweiligen Mitunternehmers in diesem Fall korrespondierend eine Einlage zu erfassen. Mithin ist die Gewinnverwendung entsprechend diesen Vorgaben zu buchen.

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

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

Diese Taxonomie wird ab Wirtschaftsjahr 2020 angepasst, was Folgen für die Buchhaltung ab dem 1.1.2020 hat.

Gewinnanteile eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft sind (zunächst) dem Eigenkapital der Gesellschaft zuzurechnen. In einem zweiten Schritt ist eine Entnahme zu buchen.

Korrespondierend erfasst der Gesellschafter eine Einlage in sein Sonderbetriebsvermögen.

Für Investmentanteile wurden neue Taxonomie-Positionen sowohl im Bereich der Bilanz als auch in der Gewinn- und Verlustrechnung geschaffen.

Für umsatzsteuerpflichtige Unternehmer und Freiberufler

Bundesfinanzhof:

Für über einen längeren Zeitraum ratenweise ausgezahlte Vermittlungsleistungen entsteht die Umsatzsteuer erst mit der Zahlung der einzelnen Raten.

Voraussetzung ist, dass sich auch die Leistung auf den Zahlungszeitraum erstreckt.

Für Mitunternehmer einer GmbH & Co. KG

Im Falle einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG stellt der Anteil an der Komplementär-GmbH für den Gesellschafter regelmäßig Sonderbetriebsvermögen dar.

Finanzgericht Düsseldorf:

Verfügt die GmbH über einen eigenen Geschäftsbetrieb, stellt sie kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen für den Gesellschafter dar.

Umsatzsteuer auf Vermittlungsleistungen

Vergütungen für Vermittlungsleistungen werden oft ratenweise über einen längeren Zeitraum ausgezahlt und die Teilzahlungen werden an das Erreichen bestimmter Ereignisse geknüpft. Der Bundesfinanzhof stellt nun mit Urteil vom 26.6.2019 (Aktenzeichen V R 8/19 bzw. V R 51/16) in Umsetzung des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 29.11.2018 (Aktenzeichen C 548/17) fest, dass in Fällen der ratenweisen Vergütung von Vermittlungsleistungen auch die Umsatzsteuer erst mit der Zahlung der einzelnen Raten entsteht. Der Unternehmer muss hinsichtlich der Umsatzsteuer also nicht in Vorleistung treten.

Im Urteilsfall ging es um einen Spielervermittler, der für die erfolgreiche Vermittlung eines Profifußballers Provisionszahlungen von dem aufnehmenden Fußballverein erhielt. Die Provisionszahlungen waren in Raten verteilt auf die Laufzeit des Arbeitsvertrages zu leisten, wobei die Fälligkeit und das Bestehen der einzelnen Ratenansprüche unter der Bedingung des Bestehens des Arbeitsvertrages zwischen Verein und Spieler standen. Das Finanzamt war der Ansicht, dass die Vermittlungsleistung mit Abschluss des Arbeitsvertrages des Spielers in vollem Umfang erbracht sei und dann auch die gesamte Umsatzsteuer auf die Vermittlungsprovision geschuldet werde.

Der Europäische Gerichtshof und dem folgend der Bundesfinanzhof entschieden hingegen, dass die Umsatzsteuer erst mit der Zahlung der einzelnen Raten (anteilig) fällig werde. Unternehmer können sich bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen auf eine unmittelbare Anwendung von Art. 64 Abs. 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) berufen.

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

Für Personengesellschaften

Sonderbetriebsvermögen bei Ein-Mann-GmbH & Co. KG

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

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

Die Zuordnung der Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft kann in verschiedenen Fällen von steuerlicher Bedeutung sein. Im Urteilsfall war zu entscheiden, ob der Kommanditist einen Entnahmegewinn zu versteuern hatte, als er Anteile an der Komplementär-GmbH an seine Kinder verschenkte. Das hätte vorausgesetzt, dass die GmbH-Beteiligung zum steuerlichen

Betriebsvermögen bei der Personengesellschaft gehört hat. Das Finanzgericht hat hier das Vorliegen von notwendigem (Sonder-)Betriebsvermögen verneint, so dass es nicht zu einer Entnahmebesteuerung kam.

Handlungsempfehlung: Diese Entscheidung kann im Einzelfall wichtig sein. Zu beachten ist, dass gegen das Urteil des Finanzgerichts unter dem Aktenzeichen IV R 15/19 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist. Unter bestimmten Bedingungen, wenn kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen vorliegen sollte, kann die Beteiligung aber durch eine Bilanzierungsentscheidung dem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet werden. Dies zeigt, dass solche Konstellationen unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft und entsprechend bilanziert werden müssen.

Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften

Personengesellschaften erzielen gewerbliche Einkünfte, wenn eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Jedoch können auch bei eigentlich nur vermögensverwaltenden Personengesellschaften gewerbliche Einkünfte vorliegen. Zum einen können bei einer GmbH & Co. KG auf Grund gewerblicher Prägung gewerbliche Einkünfte vorliegen, zum anderen können die Einkünfte auf Grund der sog. **Abfärbewirkung** in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden.

Die Abfärbewirkung kennt zwei Unterfälle:

1. Alle Einkünfte der Personengesellschaft gelten als gewerbliche Einkünfte, wenn die an sich vermögensverwaltend tätige Gesellschaft **auch eine gewerbliche Tätigkeit** ausübt, welche nicht nur ganz geringfügig ist. So kann bspw. eine grundstücksverwaltende (also vermögensverwaltend tätige) Personengesellschaft zu einer gewerblichen Gesellschaft werden, wenn diese auch gewerbliche Serviceleistungen anbietet. Folge ist dann zum einen eine Gewerbesteuerpflicht und zum anderen, dass insgesamt steuerliches Betriebsvermögen vorliegt und damit stille Reserven in der Vermögenssubstanz vollständig erfasst werden.
2. Daneben liegen bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft auch dann insgesamt gewerbliche Einkünfte vor, wenn sich diese **an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt**.

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

Hierzu stellt der Bundesfinanzhof fest, dass

- diese Abfärberegulation auf Grund der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch **ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze**, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungsein-

Die Zuordnung eines GmbH-Anteils kann erhebliche steuerliche Bedeutung haben. Die Revision beim Bundesfinanzhof ist anhängig.

Für vermögensverwaltende Personengesellschaften

Vermögensverwaltende Personengesellschaften können durch sog. Abfärbewirkung gewerbliche Einkünfte erzielen.

Das gilt dann, wenn die Gesellschaft neben der Vermögensverwaltung auch eine nicht nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit ausübt oder an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt ist.

Streitfall:

Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft hat eine 7%ige Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft. Das Finanzamt beurteilte deshalb die Gesamteinkünfte als gewerblich.

Bundesfinanzhof:

Dass auf die Abfärberegelung keine Geringfügigkeitsgrenze anzuwenden ist, ist verfassungsgemäß.

Gewerbsteuer auf die Gesamteinkünfte des Unternehmens entsteht aber nicht.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Hat der Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte, sind die Werbungskosten für die Fahrten von der Wohnung dorthin durch die Entfernungspauschale eingeschränkt.

Der Bundesfinanzhof bemerkt zum Begriff „erste Tätigkeitsstätte“, dass es sich dabei um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung handelt.

Es reicht dabei aus, dass der Arbeitnehmer dort zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten erbringt.

künfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben, verfassungsgemäß sei, aber

– das Gewerbesteuergesetz verfassungskonform dahin auszulegen sei, dass ein lediglich auf Grund der Abfärbewirkung durch Beteiligungseinkünfte als gewerblich eingestuftes Unternehmen **nicht der Gewerbesteuer unterliegt**, da insoweit eine Schutzwirkung bei der Gewerbesteuer nicht angezeigt sei, weil die Beteiligungseinkünfte ja bei der Beteiligungsgesellschaft selber schon der Gewerbesteuer unterliegen.

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

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Bundesfinanzhof zum Reisekostenrecht

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

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

– Für die Frage der Zuordnung ist entscheidend, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden soll. Die **arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers** als solche muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden.

– Entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage kommt es für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit nicht mehr an. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören. Nur dann kann die „erste Tätigkeitsstätte“ als Anknüpfungspunkt für den Ansatz von Wegekosten nach Maßgabe der Entfernungspauschale und als Abgrenzungsmerkmal gegenüber einer auswärtigen be-

ruflichen Tätigkeit dienen.

– Eine Zuordnung ist unbefristet im Sinne der gesetzlichen Regelung, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt.

Die einzelnen entschiedenen Fälle stellten sich wie folgt dar:

– Der Streitfall VI R 27/17 betraf einen **Polizisten**, der arbeitstäglich zunächst seine Dienststelle aufsuchte und von dort seinen Einsatz- und Streifendienst antrat. Die Tätigkeiten in der Dienststelle beschränkten sich im Wesentlichen auf die Vor- und Nachbereitung des Einsatz- und Streifendienstes. In seiner Einkommensteuererklärung für 2015 machte er Fahrtkosten von seiner Wohnung zu der Polizeidienststelle sowie Verpflegungsmehraufwendungen entsprechend der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung nach Dienstreisegrundsätzen geltend. Er ging davon aus, dass keine erste Tätigkeitsstätte vorliege, da er schwerpunktmäßig außerhalb der Polizeidienststelle im Außendienst tätig sei. Das Finanzamt berücksichtigte Fahrtkosten lediglich in Höhe der Entfernungspauschale. Mehraufwendungen für Verpflegung setzte es nicht an. Das Finanzgericht bestätigte die Ansicht des Finanzamtes.

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

– Der Streitfall VI R 40/16 betraf eine **Pilotin**. Auch sie machte die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Flughafen sowie Verpflegungsmehraufwendungen entsprechend der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung nach Dienstreisegrundsätzen erfolglos gegenüber Finanzamt und Finanzgericht geltend. Der Bundesfinanzhof hat auch in diesem Fall das Finanzgerichtsurteil bestätigt. Fliegendes Personal, wie Piloten oder Flugbegleiter, das von seinem Arbeitgeber arbeitsrechtlich einem Flughafen dauerhaft zugeordnet ist und auf dem Flughafengelände zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten erbringt, die arbeitsvertraglich geschuldet sind, hat dort seine erste Tätigkeitsstätte. Da die Pilotin in den auf dem Flughafengelände gelegenen Räumen der Airline in gewissem Umfang auch Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Flugvor- und Flugnachbereitung zu erbringen hatte, verfügte sie dort über eine erste Tätigkeitsstätte. Unerheblich war somit, dass sie überwiegend im internationalen Flugverkehr tätig war. Der Bundesfinanzhof weist zudem darauf hin, dass auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet (z.B. Werksanlage, Betriebsgelände, Bahnhof oder Flughafen) als (großräumige) erste Tätigkeitsstätte in Betracht kommt.

– Ebenso hat der Bundesfinanzhof in der Sache VI R 12/17 den Ansatz der Fahrtkosten nach Dienstreisegrundsätzen bei einer **Luftsicherheitskontrollkraft** verneint, die auf dem gesamten Flughafengelände eingesetzt wurde.

– In zwei weiteren Urteilen (VI R 36/16 und VI R 6/17) hat der Bundesfinanzhof

Streitfall Polizist:

Schwerpunktmäßige Tätigkeit im Außendienst; arbeitstäglich Fahrt zur Dienststelle beschränkt sich auf Vor- und Nachbereitungen.

Bundesfinanzhof:

Für die Fahrten zur Dienststelle ist die Entfernungspauschale anzusetzen. Auf den Schwerpunkt der Tätigkeit kommt es nicht an.

Streitfall Pilotin:

Ist fliegendes Personal einem Flughafen dauerhaft zugeordnet und erbringt es dort zumindest in geringfügigem Umfang Tätigkeiten, handelt es sich um die erste Tätigkeitsstätte, so der Bundesfinanzhof.

bei **befristeten Arbeitsverhältnissen** entschieden, dass eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, wenn der Arbeitnehmer für die Dauer des befristeten Dienst- oder Arbeitsverhältnisses an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung tätig werden soll. Erfolgt während der Befristung eine Zuordnung zu einer anderen Tätigkeitsstätte, stellt letztere keine erste Tätigkeitsstätte mehr dar, weshalb ab diesem Zeitpunkt wieder die Dienstreisegrundsätze Anwendung finden.

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

Für Arbeitnehmer mit Firmenfahrzeug

Der Nachweis des privaten Nutzungsanteils eines Firmenfahrzeugs mittels Fahrtenbuch steht unter hohen Anforderungen.

Besondere Anforderungen gibt es für elektronische Fahrtenbücher: Sie werden nicht anerkannt, wenn nachträgliche Änderungen vorgenommen werden können oder Änderungen nicht dokumentiert werden.

Finanzverwaltung:
Notwendige Zusatzangaben sind innerhalb von sieben Tagen nach der Fahrt einzutragen.

Elektronisches Fahrtenbuch

In manchen Fällen führt die Anwendung der 1 %-Regelung zur Bemessung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung eines Firmenwagens zu hohen steuerlichen Belastungen. Dies gilt vor allem bei hochpreisigen oder gebraucht erworbenen Fahrzeugen, aber auch bei geringer privater Nutzung. In diesen Fällen kann die Steuerbelastung nur dadurch gesenkt werden, dass der private Nutzungsanteil mittels Fahrtenbuch nachgewiesen wird. Allerdings werden an ein solches Fahrtenbuch hohe Anforderungen gestellt. Insbesondere muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch **zeitnah und in geschlossener Form** geführt werden. Die unter Angabe des Datums zu erfassenden Fahrten einschließlich des Ausgangspunkts, des Reiseziels und bei Umwegen auch unter Angabe der Reiseroute, des Reisezwecks, der aufgesuchten Geschäftspartner bzw. des konkreten Gegenstands der dienstlichen Verrichtung und des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands müssen vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben werden.

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

Weiterhin macht die Finanzverwaltung hinsichtlich der **zeitnahen Führung eines solchen elektronischen Fahrtenbuchs** konkrete Vorgaben. Neben der automatischen Erfassung von Datum, Kilometerstand und Fahrtziel bei Beendigung jeder Fahrt muss der Fahrer den dienstlichen Fahrtanlass (Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner) innerhalb eines Zeitraums von bis zu sieben Kalendertagen nach Abschluss der jeweiligen Fahrt in einem Webportal eintragen und die übrigen Fahrten dem privaten Bereich zuordnen.

Dass die Anerkennungshürden für ein elektronisches Fahrtenbuch hoch sind und

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

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

Für Kapitalgesellschaften

Beteiligung eines Einzelunternehmers an GmbH

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

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

Im konkreten Streitfall hat der Kläger ein Einzelunternehmen betrieben, welches insbesondere im Bereich „Werbeagentur“ tätig war. Daneben hielt der Kläger sämtliche Anteile der B-GmbH, welche wiederum 100 %-Beteiligungen an der A-GmbH und der C-GmbH hielt. Nach einem „Outsourcing-Vertrag“ übernahm die B-GmbH gegen Entgelt bestimmte Verwaltungsaufgaben für das Einzelunternehmen des Klägers (Finanzbuchhaltung, EDV, Facility Management, Vermittlung von Beratungsleistungen). Daneben schloss der Kläger mit der C-GmbH – die seit ihrer Ausgliederung aus der B-GmbH seine Hauptauftraggeberin war – einen Agenturvertrag, demzufolge der Kläger die alleinige Betreuung der C-GmbH in allen Fragen

In einem Streitfall war nicht ersichtlich, wann die Zusatzangaben eingetragen wurden. Das Niedersächsische Finanzgericht entschied, dass das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß war.

Im Falle der Nichtanerkennung des Fahrtenbuchs kommt die 1 %-Regelung zur Anwendung.

Für Anteilseigner an Kapitalgesellschaften

Hat ein Einzelunternehmer eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (GmbH), kann diese Beteiligung zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gehören.

In einem Streitfall hatte ein Einzelunternehmer intensive Geschäftsbeziehungen zu GmbH's, an denen er jeweils zu 100 % (unmittelbar und mittelbar) beteiligt war.

Die Gewinnausschüttungen der GmbH's hat der Bundesfinanzhof dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zugerechnet.

Die Zuordnung von Beteiligungsanteilen erfolgt dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn diese unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden.

Entscheidend für diese Zuordnung ist der Anteil der Beteiligungsgesellschaft am Umsatz des Einzelunternehmens.

der Beratung, Gestaltung und Durchführung der Werbung übernahm. Die C-GmbH verpflichtete sich, keine andere Werbeagentur für Aufgaben heranzuziehen, die Gegenstand des Vertrags waren.

Umgekehrt verpflichtete sich auch der Kläger, auf Wunsch der C-GmbH auf dem Wettbewerbsbereich der betreuten Produkte nicht für andere Firmen tätig zu werden. Ferner übernahm der Kläger einige „Sonderaufgaben“ wie die Beratung bei der Unternehmens- und Verkaufspolitik der C-GmbH sowie die Beratung und Mitwirkung bei der Entwicklung neuer oder verbesserter Produkte. Der Kläger hatte die Agenturrabatte an die C-GmbH weiterzugeben und erhielt von dieser ein Honorar von 4,5 % der Werbeausgaben.

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

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

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

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

– **Entscheidend** für die Beantwortung der Frage, ob eine Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, ist die Sichtweise des **Einzelgewerbetreibenden**. Unerheblich ist die Sichtweise der GmbH, also insbesondere die Frage, welchen Umsatz bzw. Gewinn die GmbH mit den Geschäften zum Einzelunternehmen erzielt.

– Vorliegend tätigte der Kläger mit der A-, B- und C-GmbH 99,9 % des Umsatzes seines Einzelunternehmens. Das Einzelunternehmen des Klägers war daher auf die Geschäftsbeziehung mit den drei Beteiligungsgesellschaften existenziell angewiesen. Von einer bloßen Kapitalanlage kann also angesichts der überragenden Bedeutung der Beteiligung für das Einzelunternehmen nicht ausgegangen werden.

– Dass der Kläger nur an der B-GmbH unmittelbar und an der A- und C-GmbH lediglich mittelbar über seine 100 %-Beteiligung an der B-GmbH (wirtschaftlich ebenfalls zu 100 %) beteiligt war, steht der Einbeziehung der mit diesen Einzelgesellschaften getätigten Umsätze in die Betrachtung nicht entgegen. Denn eine Beteiligung gehört auch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die dauerhaften und intensiven Geschäftsbeziehungen nicht unmittelbar zu der Gesellschaft, an der der Stpfl. beteiligt ist, unterhalten werden, sondern zu einer Gesellschaft, die von der Beteiligungsgesellschaft beherrscht wird.

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

In eigener Sache

Niederlassung Gießen

Wir begrüßen recht herzlich **Herrn Andreas Hellwig**. Herr Hellwig verstärkt ab 1. Dezember 2019 als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater unser Team. Wir wünschen ihm einen guten Start, viel Erfolg und freuen uns auf die Zusammenarbeit.

Nicht entscheidend ist der Umsatz der Kapitalgesellschaft mit den Geschäften zum Einzelunternehmen.

Unabhängig für die Zuordnung ist, ob die Beteiligung unmittelbar oder nur mittelbar zum Einzelunternehmen besteht.

Termine für Steuerzahlungen

November 2019			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	11.11. (Montag)	14.11. (Donnerstag)	8.11. (Freitag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.11. (Freitag)	18.11. (Montag)	12.11. (Dienstag)

¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

⁵ Vierteljahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)

Dezember 2019			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.12. (Dienstag)	13.12. (Freitag)	7.12. (Samstag)

¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

Bremen
Wilhelm-Herbst-Straße 8
28359 Bremen
T 0421 696 88-0
bremen@wpe-partner.de

Gießen
Südanlage 5
35390 Gießen
T 0641 98 44 57-0
giessen@wpe-partner.de

Kiel
Bollhörnkai 1
24103 Kiel
T 0431 982 658-0
kiel@wpe-partner.de

A member of



A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel
RA, FA f StR Erik Spielmann, Gießen
StB Olaf Seidel, Bremen