

Steuer & Bilanz aktuell - Februar 2020

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Steuerliche Behandlung von Erstausbildungskosten	2
Zahlungen an ein berufsständisches Versorgungswerk	3
Für Unternehmer und Freiberufler	3
Anpassung der Steuervorauszahlungen	3
Gebäudeabschreibung nur bei Anlagevermögen	4
Zinshinzurechnung bei der Gewerbesteuer	5
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	5
Finanzverwaltung zur Steuerbefreiung von Jobtickets	5
Krankheitskosten infolge eines Unfalls	9
Häusliches Arbeitszimmer bei geringfügiger Nutzung	10
Für Kapitalgesellschaften	10
Gewinnverteilung bei GmbH mit atypisch stiller Beteiligung	10
Termine für Steuerzahlungen	12
Termine für Februar und März 2020	12

Editorial



Liebe Leserinnen und Leser,
in unserem aktuellen Newsletter haben wir Ihnen, wie gewohnt, interessante Fälle aus der aktuellen Rechtsprechung dargestellt.
Unter anderem hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Erstausbildungskosten vom Steuerpflichtigen

nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden dürfen. Begründung hierfür war, dass nach Einschätzung des Gerichts bei einer erstmaligen Ausbildung der Schwerpunkt eher auf der Persönlichkeitsbildung als auf der Erzielung von Einkünften liegt. Ob diese Sichtweise von allen Studenten und Auszubildenden geteilt wird, bleibt dahingestellt.

Alle relevanten Details zu diesem Thema haben wir nachstehend für Sie aufbereitet.

Ein weiteres interessantes Thema für Arbeitgeber, die ihren Mitarbeitern etwas Gutes tun wollen, war die vom Gesetzgeber bereits im vergangenen Jahr eingeführte steuerliche Begünstigung für sogenannte Job-Tickets im öffentlichen Nahverkehr. Um die Akzeptanz des Instruments zu fördern und offene Zweifelsfragen zur Anwendung dieses Instruments auszuräumen, hat die Finanzverwaltung nun ein ausführliches Schreiben mit Erläuterungen veröffentlicht.

Wir wünschen Ihnen bei diesen und anderen Themen eine informative Lektüre. Sollten dabei Fragen aufkommen, stehen wir Ihnen gerne als Ansprechpartner zur Verfügung.

Ihr

Pierre Christian Hilker

Für alle Steuerpflichtigen

Das Bundesverfassungsgericht hat bestätigt, dass Aufwendungen für die Erstausbildung nicht als Werbungskosten abziehbar sind.

Erstausbildungskosten können als Sonderausgaben bis zum Höchstbetrag von 6.000 € geltend gemacht werden.

Kosten einer weiteren Ausbildung oder eines weiteren Studiums können als vorweggenommene Werbungskosten berücksichtigt werden.

Für alle Steuerpflichtigen

Steuerliche Behandlung von Erstausbildungskosten

Das Bundesverfassungsgericht hat die lange erwartete Entscheidung zur steuerlichen Behandlung von Erstausbildungskosten verkündet. Mit Beschluss vom 19.11.2019 (Aktenzeichen u.a. 2 BvL 22/14) stellte 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 umfassenden Sinne, indem sie die Möglichkeit bietet, sich seinen Begabungen und Fähigkeiten entsprechend zu entwickeln und allgemeine Kompetenzen zu erwerben, die nicht zwangsläufig für einen künftigen konkreten Beruf notwendig sind. Sie weist eine besondere Nähe zur Persönlichkeitsentwicklung auf. Auch die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs für Erstausbildungskosten auf einen Höchstbetrag von im Streitjahr 4.000 € (aktuell: 6.000 €) ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Hintergrund ist, dass einkommensteuerlich wie folgt unterschieden wird:

- **Erstausbildung/Erststudium:** Kosten einer Erstausbildung bzw. eines Erststudiums – soweit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolviert – können bei der Einkommensteuer nur begrenzt auf einen Betrag von 6.000 € pro Jahr als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Sonderausgaben können mit in diesem Jahr erzielten Einkünften verrechnet werden und wirken sich dann steuermindernd aus. Werden in dem entsprechenden Jahr aber keine Einkünfte erzielt, so wirkt sich der Sonderausgabenabzug steuerlich nicht aus. Dies ist vielfach bei Personen der Fall, die sich in einer Erstausbildung befinden oder ein Erststudium absolvieren.
- **Weitere Ausbildung/Studium:** Dagegen können nach erfolgreicher Absolvierung einer Erstausbildung oder eines Erststudiums Kosten einer weiteren Ausbildung oder eines weiteren Studiums dann als vorweggenommene Werbungskosten im Zusammenhang mit der späteren Berufstätigkeit geltend gemacht werden und führen ggf. zu steuerlichen Verlustvorträgen, die dann später mit Einnahmen verrechnet werden können.

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

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

Zahlungen an ein berufsständisches Versorgungswerk

Zahlungen an ein berufsständisches Versorgungswerk, z.B. bei Ärzten, Architekten, Rechtsanwälten, Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern, werden geleistet, um später eine Rente vom Versorgungswerk zu beziehen. Diese Rentenzahlungen sind – mit unterschiedlichem Anteil je nach Jahr des Renteneintritts – steuerpflichtig. Daher wird vielfach argumentiert, die Zahlungen an das Versorgungswerk seien als vorweggenommene Werbungskosten bei den Renteneinkünften steuermindernd zu berücksichtigen. Die Finanzverwaltung will hingegen nur den betragsmäßig begrenzten Sonderausgabenabzug zulassen.

Über einen solchen Fall hatte jüngst das Finanzgericht Baden-Württemberg zu entscheiden. Im Urteilsfall tätigte ein Rechtsanwalt **Zahlungen zur Auffüllung der infolge eines ehescheidungsbedingten Versorgungsausgleichs gekürzten Rentenanwartschaft**. Das Finanzgericht bestätigt mit Urteil vom 11.2.2019 (Aktenzeichen 9 K 376/18) die Ansicht der Finanzverwaltung, dass insoweit nur begrenzt abzugsfähige Sonderausgaben vorliegen. Zwar handele es sich bei der Wiederauffüllungszahlung ihrer Rechtsnatur nach um Erwerbsaufwendungen und damit vorweggenommene Werbungskosten. Der Gesetzgeber habe Altersvorsorgeaufwendungen jedoch den Sonderausgaben zugewiesen. Die gesetzliche Vorgabe betreffe auch Wiederauffüllungszahlungen nach Durchführung eines Versorgungsausgleichs.

Hinweis: Gegen dieses Urteil ist unter dem Aktenzeichen X R 4/19 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Zu dieser Frage des Ausgleichs der Nachteile aus einem Versorgungsausgleich (Wiederauffüllungszahlungen) liegt noch keine höchstrichterliche Entscheidung vor. Daher ist das anhängige Verfahren auch für vergleichbare Fälle von Interesse. Jedenfalls müssen grundsätzlich auch steuerliche Aspekte im Rahmen eines scheidungsbedingten Versorgungsausgleichs berücksichtigt werden.

Für Unternehmer und Freiberufler

Anpassung der Steuervorauszahlungen

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.

Für Steuerpflichtige, die in ein berufsständisches Versorgungswerk einzahlen

Rentenzahlungen aus einem Versorgungswerk sind anteilig steuerpflichtig. Die Einzahlungen in das Versorgungswerk sind nur begrenzt als Sonderausgaben abzugsfähig.

Das gilt auch für Wiederauffüllungszahlungen nach Versorgungsausgleich.

Die Revision ist anhängig.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Abgestimmt mit dem voraussichtlichen Jahresergebnis 2019 sollte überprüft werden, ob die Steuervorauszahlungen herabgesetzt werden können.

Ein Antrag auf Herabsetzung erfordert Nachweise zum vorläufigen Jahresergebnis.

Für Wohnungsunternehmen

Stehen Immobilien im Umlaufvermögen, kann keine Gebäudeabschreibung geltend gemacht werden.

Der Verkauf von Wohnungen nach Errichtung der Wohnanlage zog sich über sieben Jahre hin.

Finanzgericht Düsseldorf:
Es bestand von vornherein eine Veräußerungsabsicht der Wohnanlage. Daher war eine Zuordnung zum Anlagevermögen nicht gegeben.

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 sind.

Gebäudeabschreibung nur bei Anlagevermögen

Für den Immobilienbestand eines Wohnungsunternehmens kann im Grundsatz eine Gebäudeabschreibung geltend gemacht werden. Das aktuelle Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf v. 4.6.2019 (Aktenzeichen 10 K 34/15 F) verdeutlicht aber, dass eine Gebäudeabschreibung nur dann möglich ist, wenn die Immobilie dem Anlagevermögen zuzuordnen ist. Für **Immobilien im Umlaufvermögen** kann keine Gebäudeabschreibung geltend gemacht werden. Insoweit ist die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen von großer Bedeutung.

Im Streitfall war Gegenstand einer Publikums-Projektgesellschaft die Entwicklung, Errichtung und Verwertung einer Wohnanlage mit 312 Wohnungen durch Vermietung und spätere Veräußerung der Wohnungen. Das Gericht entschied, dass es sich wegen der von vorneherein bestehenden Veräußerungsabsicht bei der Wohnanlage um Umlaufvermögen handelte. Und dies, obwohl sich entgegen der ursprünglichen Planung auf Grund veränderter Marktverhältnisse der Abverkauf der vermieteten Wohnungen nicht nur über drei, sondern über sieben Jahre hinzog.

Die zunächst erfolgte Vermietung der Wohnungen führt nicht zu einer Einstufung als Anlagevermögen, wenn die Veräußerung von Anfang an beabsichtigt ist. Ist – wie im Urteilsfall – von vornherein beabsichtigt, ein Immobilienengagement mit Rücksicht auf die an der Finanzierung beteiligten Anleger nur kurzfristig zu betreiben und steht zur Renditeerzielung der Veräußerungsgewinn gegenüber den Vermietungserlösen eindeutig im Vordergrund, so dominiert die Absicht der Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung. Dann ist auch nicht entscheidend, ob sich die Veräußerung durch unvorhergesehene Umstände verzögert, wenn nur die anfängliche unternehmerische Zielsetzung erhalten bleibt, statt sich zu ändern.

Handlungsempfehlung: Entscheidend ist insoweit die Absicht der Nutzung bzw. Verwertung. Dies sollte – insbesondere dann, wenn sich diese Absicht im Zeitablauf ändert – sorgfältig dokumentiert werden.

Zinshinzurechnung bei der Gewerbesteuer

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 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.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Finanzverwaltung zur Steuerbefreiung von Jobtickets

Seit dem 1.1.2019 gilt eine Steuerbefreiung für Arbeitgeberleistungen für bestimmte Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (insbesondere Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr (insbesondere Jobtickets). Zu dieser Steuerbefreiung hat die Finanzverwaltung mit dem ausführlichen Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 15.8.2019 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2342/19/10007 :001) Stellung genommen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

a) Grundvoraussetzungen für die Steuerbefreiung

Begünstigt sind

- Arbeitgeberleistungen für Fahrten des Arbeitnehmers mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) – **Personenfernverkehr** – zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (1. Alternative). Zum Personenfernverkehr gehören Fernzüge der Deutschen Bahn (ICE, IC, EC), Fernbusse auf festgelegten Linien oder Routen und mit festgelegten Haltepunkten sowie auch vergleichbare Fernzüge anderer Anbieter (z.B. TGV, Thalys).
- Arbeitgeberleistungen für alle Fahrten des Arbeitnehmers im öffentlichen **Personennahverkehr** (2. Alternative).

Nicht in den Anwendungsbereich fallende Verkehrsmittel sind insbesondere:

- für konkrete Anlässe speziell gemietete bzw. gecharterte Busse oder Bahnen,
- Taxen im Gelegenheitsverkehr, die nicht auf konzessionierten Linien oder Routen fahren,
- Luftverkehr.

Für gewerbliche Unternehmen

Zins-, Miet-, Pacht- und Lizenzaufwendungen sind für die Gewerbesteuerermittlung hinzuzurechnen.

Bundesfinanzhof:
Das gilt auch im Falle der Weiterreichung von Darlehen oder Geschäftsräumen an verbundene Unternehmen.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Arbeitgeberleistungen für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln sind weitgehend steuerfrei.

Fahrberechtigungen im Personenfernverkehr sind unabhängig von der Art der Nutzung steuerfrei.

Die Steuerfreiheit gilt sowohl für Sachbezüge als auch für Barlohn.

Ist die Fahrberechtigung übertragbar oder umfasst sie die Mitnahme einer weiteren Person, ist das unschädlich.

Steuerfrei ist die Fahrberechtigung im Fernverkehr nur, wenn sie ausschließlich zur Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte gilt.

Geht die Fahrberechtigung über die Fahrt zur Tätigkeitsstätte hinaus, gilt die Steuerfreiheit nur anteilig.

Hinweis: Die Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs ist unabhängig von der Art der Fahrten begünstigt, also auch bei Privatfahrten des Arbeitnehmers. Damit ist – anders als im Personenfernverkehr – bei Fahrberechtigungen, die nur eine Nutzung des Personennahverkehrs ermöglichen, keine weitere Prüfung zur Art der Nutzung vorzunehmen.

Unter die Steuerbefreiung fallen Arbeitgeberleistungen in Form von

- unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Fahrberechtigungen (Sachbezüge) sowie
- Zuschüsse (Barlohn) des Arbeitgebers zu den von den Arbeitnehmern selbst erworbenen Fahrberechtigungen.

Unschädlich ist, wenn die Fahrberechtigung die Mitnahme von anderen Personen umfasst oder die Fahrberechtigung auf andere Personen übertragbar ist.

Von zentraler Bedeutung ist, dass der Steuerbefreiung nur Arbeitgeberleistungen unterliegen, die **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erbracht werden:

- Dies ist der Fall, wenn die **zweckbestimmte Leistung** zum Arbeitslohn **hinzukommt**, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet. Als zusätzlich gilt eine Leistung des Arbeitgebers auch dann, wenn der Arbeitnehmer aus den vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zur Verfügung gestellten Mobilitätsalternativen wählen kann (z.B. Dienstwagen, E-Bike oder Fahrberechtigung für öffentliche Verkehrsmittel).
- Wird eine zweckbestimmte Leistung unter Anrechnung auf den arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn oder durch dessen Umwandlung gewährt (**Gehaltsumwandlung**), liegt keine zusätzliche Leistung vor. Eine mittels Gehaltsumwandlung oder Gehaltsverzicht erbrachte Arbeitgeberleistung fällt somit nicht unter die Steuerbefreiung.

b) Besonderheiten bei Fahrberechtigungen für den Personenfernverkehr

Privatfahrten **im Personenfernverkehr** sind grundsätzlich nicht begünstigt. Als Besonderheit lässt die Finanzverwaltung aber folgende Vereinfachungen zu:

- Es ist davon auszugehen, dass eine Fahrberechtigung für den Personenfernverkehr nur auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet entfällt und damit steuerbefreit ist, wenn sie lediglich zur Nutzung für diese Strecke berechtigt. Die tatsächliche Nutzung der Fahrberechtigung auch zu privaten Fahrten ist dann unbeachtlich.
- Geht die Fahrberechtigung für den Personenfernverkehr über die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. hinaus (Fahrberechtigung für ein bestimmtes Gebiet oder eine zusätzliche Strecke), ist davon auszugehen, dass die Fahrberechtigung insoweit auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. entfällt, als der anzusetzende Wert der Arbeitgeberleistung den **regulären Verkaufspreis** einer Fahrberechtigung nur für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. für den entsprechenden Gültigkeitszeitraum nicht überschreitet.

Wird die Fahrberechtigung für den Fernverkehr auch für Fahrten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten, die nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden, oder für eine Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung

rung genutzt, kann der Arbeitgeber im Rahmen einer **Prognoseberechnung** prüfen, ob die Fahrberechtigung bereits bei Hingabe insgesamt steuerfrei belassen werden kann. Insoweit ist die Prüfung nach Maßgabe der Finanzverwaltung wie folgt vorzunehmen:

- **Prognostizierte Vollamortisation ohne Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte:** Ergibt die Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung, dass die Summe aus den ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die für die Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit oder eine Familienheimfahrt pro Woche anfallen würden, die Kosten der Fahrberechtigung erreichen oder übersteigen, stellt die Überlassung der Fahrberechtigung an den Arbeitnehmer keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Auf die darüber hinausgehenden Nutzungsmöglichkeiten kommt es dann nicht mehr an.
- **Prognostizierte Vollamortisation:** Ergibt vorstehende Rechnung eine prognostizierte Vollamortisation unter Einbezug der Fahrten für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, ist die Arbeitgeberleistung insgesamt steuerfrei. Sie ist dann vorrangig steuerfrei nach Reisekostengrundsätzen in Höhe der prognostizierten ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrberechtigung während deren Gültigkeitsdauer anfallen würden und im Übrigen nach der Steuerbefreiung für Jobtickets. Auf den Umfang der späteren tatsächlichen Nutzung und die darüber hinausgehenden privaten Nutzungsmöglichkeiten kommt es nicht an.

Hinweis: In beiden vorgenannten Fällen gilt: Tritt die prognostizierte Vollamortisierung aus unvorhersehbaren Gründen (z.B. Krankheit oder Verschiebung von Dienstreisen) nicht ein, ist eine Nachversteuerung nicht vorzunehmen. Ändern sich die der Prognose zu Grunde liegenden Annahmen grundlegend (z.B. Wechsel vom Außendienst in den Innendienst), hat eine Korrektur und ggf. Nachversteuerung für den noch nicht abgelaufenen Gültigkeitszeitraum zu erfolgen .

Beispiel:

Der Arbeitgeber überlässt seinem Arbeitnehmer eine Bahncard 100 (2. Klasse), die er zum Preis von 4.400 € erworben hat. Nach der Prognose des Arbeitgebers betragen die ersparten Kosten der Einzelfahrscheine für Dienstreisen im Gültigkeitszeitraum 3.000 €. Der reguläre Preis der Jahresfahrkarte für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers hätte 1.600 € betragen. Tatsächlich ergeben sich im Laufe der Gültigkeitsdauer für Dienstreisen des Arbeitnehmers aus unvorhersehbaren Gründen nur ersparte Kosten der Einzelfahrscheine i.H.v. 2.500 €.

Lösung:

Nach der Prognose des Arbeitgebers zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung übersteigen die ersparten Kosten für die Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Bahncard 100 während deren Gültigkeitsdauer für die steuerlich begünstigten Reisetätigkeiten anfallen würden (3.000 €), zusammen mit dem regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (1.600 €) die Kosten der Bahncard 100. Die Bahncard 100 ist daher i.H.v. 3.000 € steuerfreier Reisekostenersatz und der verbleibende Betrag von 1.400 € (4.400 € – 3.000 €) ist eine steuerfreie Arbeitgeberleistung für ein Jobticket. Auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung sowie die private Nutzungsmöglichkeit kommt es nicht an. Dass die prognostizierte Vollamortisation tatsäch-

Umfasst die Fahrberechtigung auch Auswärtstätigkeiten nach Reisekostengrundsätzen, kann durch vorherige Prognoseberechnung geprüft werden, ob diese steuerfrei gestellt werden kann.

Im Falle der Vollamortisation sind die Kosten für die Fahrberechtigung auch dann steuerfrei, wenn diese darüber hinaus für private Zwecke genutzt werden kann.

Tritt die Prognose aus unvorhersehbaren Gründen nicht ein, erfolgt keine Nachversteuerung.

Im Falle der Teilamortisation kann die Arbeitgeberleistung nur insoweit steuerfrei bleiben, als die Steuerfreiheit für ein Jobticket vorliegt. Im Übrigen stellen sie steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Die spätere tatsächliche Nutzung kann dann den steuerpflichtigen Arbeitslohn mindern. Gleiches gilt, wenn von vornherein auf die Prognoserechnung verzichtet und die Leistung steuerpflichtig gestellt wird.

Das steuerfreie Jobticket mindert die Entfernungspauschale des Arbeitnehmers.

Steuerfreie Leistungen, wie das Jobticket, sind im Lohnkonto aufzuzeichnen.

lich nicht eingetreten ist, ist unerheblich und führt weder zu einer Nachversteuerung noch zu einer Änderung der steuerfreien Arbeitgeberleistungen für ein Jobticket.

- **Prognostizierte Teilamortisation:** Ergibt die Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrtberechtigung keine Deckung der Kosten für Reisetätigkeiten und für die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte, stellt die Überlassung der Fahrtberechtigung zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die Arbeitgeberleistung kann insoweit steuerfrei belassen werden, als die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung für ein Jobticket vorliegen. Im Übrigen ist die Fahrtberechtigung als geldwerter Vorteil dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

Die während der Gültigkeitsdauer der Fahrtberechtigung durch deren tatsächliche Nutzung für Fahrten für Reisetätigkeiten/Familienheimfahrten ersparten Fahrtkosten können zusätzlich monatsweise oder auch am Ende des Gültigkeitszeitraums als Korrekturbetrag den steuerpflichtigen Arbeitslohn mindern (mittels Verrechnung des dann feststehenden steuerfreien Reisekostenerstattungsanspruchs des Arbeitnehmers). Für die Höhe des Korrekturbetrags können aus Vereinfachungsgründen die ersparten Reisekosten, die für Einzelfahrscheine ohne Nutzung der Fahrtberechtigung angefallen wären, begrenzt auf die Höhe der tatsächlichen Kosten der Fahrtberechtigung, zu Grunde gelegt werden.

- **Verzicht auf Amortisationsprognose:** Führt der Arbeitgeber keine Amortisationsprognose durch, stellt die Überlassung der Fahrtberechtigung zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine sind am Ende des Kalenderjahres der Gültigkeit der Fahrtberechtigung als Korrekturbetrag beim steuerpflichtigen Arbeitslohn mindernd zu berücksichtigen.

c) Steuerliche Folgen auf Seiten des Arbeitnehmers

Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen für ein Jobticket **mindern beim Arbeitnehmer den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag**. Der Minderungsbetrag entspricht dem Wert der überlassenen Fahrtberechtigung oder dem geleisteten Zuschuss, der ohne die Steuerbefreiung als Arbeitslohn zu besteuern gewesen wäre. Aus Vereinfachungsgründen können als Wert der überlassenen Fahrtberechtigung die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer angesetzt werden.

Hinweis: Erklärt ein Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber, auf die Fahrtberechtigung gänzlich zu verzichten (Fahrtberechtigung wird nicht angenommen oder zurückgegeben), erfolgt keine Kürzung der Entfernungspauschale. Ein Nachweis des Nutzungsverzichts ist zum Lohnkonto aufzubewahren.

d) Aufzeichnungspflichten des Arbeitgebers

Grundsätzlich gilt, dass der Arbeitgeber die steuerfreien Leistungen im **Lohnkonto** aufzeichnen und in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung ausweisen muss. Dies erfordert eine entsprechend detaillierte Erfassung im Lohnabrechnungsprogramm.

Sorgfältig sind die erforderlichen Nachweise zu führen:

- Zahlt der Arbeitgeber einen **Zuschuss zu den vom Arbeitnehmer selbst erworbenen Fahrberechtigungen**, hat er als Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung die vom Arbeitnehmer erworbenen und genutzten Fahrausweise oder entsprechende Belege (z.B. Rechnungen über den Erwerb eines Fahrausweises oder eine Bestätigung des Verkehrsträgers über den Bezug eines Jobtickets) zum Lohnkonto aufzubewahren.
- Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Fahrberechtigung für den **Personennahverkehr**, hat er zum Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerbefreiung den Beleg für die erworbenen Fahrberechtigungen zum Lohnkonto aufzubewahren.
- Überlässt oder bezuschusst der Arbeitgeber eine Fahrberechtigung für den **Personenfernverkehr**, die über die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. hinausgeht oder auch zu Fahrten im Rahmen von Reisetätigkeiten/doppelter Haushaltsführung genutzt wird, hat er den Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerfreiheit oder den entsprechenden Nachweis zu der von ihm durchgeführten Prognoseberechnung neben dem Beleg für die erworbene Fahrberechtigung ebenfalls zum Lohnkonto des jeweiligen Arbeitnehmers aufzubewahren.

Krankheitskosten infolge eines Unfalls

Für Fahrtkosten für die Strecke zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte kann die Entfernungspauschale geltend gemacht werden. Diese Pauschale deckt sämtliche Kosten ab, unabhängig davon, welche Kosten tatsächlich entstanden sind. Andererseits können damit höhere tatsächlich entstandene Kosten nicht angesetzt werden.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 19.1.2018 (Aktenzeichen 5 K 500/17) entschieden, dass auch **Krankheitskosten infolge eines Unfalls auf dem Arbeitsweg** mit der Entfernungspauschale abgegolten und nicht zusätzlich zur Entfernungspauschale als Werbungskosten abziehbar sind. Im Streitfall entstanden dem Arbeitnehmer infolge eines Unfalls Krankenhauskosten. Damit widerspricht das Gericht der Ansicht der Finanzverwaltung, die zumindest für Unfallschäden ausdrücklich ausführt, dass neben der Entfernungspauschale Aufwendungen berücksichtigt werden können für die Beseitigung von Unfallschäden bei einem Verkehrsunfall auf der Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

Darüber hinaus kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass diese Kosten auf Grund der Zugehörigkeit der Aufwendungen zu den Werbungskosten auch **nicht als außergewöhnliche Belastungen** steuerlich geltend gemacht werden können.

Entsprechende Belege zum Erwerb von Fahrberechtigungen sind zum Lohnkonto aufzubewahren.

Für alle Arbeitnehmer

Die Entfernungspauschale deckt sämtliche Fahrtkosten für die Strecke Wohnung-Tätigkeitsstätte ab.

Finanzgericht Baden-Württemberg:
Auch Krankheitskosten infolge eines Unfalls auf dem Arbeitsweg sind mit der Entfernungspauschale abgegolten.

Die Revision ist anhängig.

Für Arbeitnehmer und Unternehmer

Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind grundsätzlich in nur sehr engen Grenzen abzugsfähig.

Bundesfinanzhof:
Die „Erforderlichkeit“ eines häuslichen Arbeitszimmers ist keine Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit. Allerdings sind Aufwendungen für gemischt genutzte Räume nicht abziehbar.

Für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner

Die stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft eignet sich in verschiedenen Fällen als Gestaltungsmöglichkeit.

Verluste können auf die Einkommensebene des Gesellschafters übertragen werden.

Hinweis: Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts ist vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 8/18 die Revision anhängig, so dass die endgültige Entscheidung in der Sache aussteht. In vergleichbaren Fällen sollten sich Stpfl. gegenüber der Finanzverwaltung zunächst auf deren Verwaltungsanweisung berufen.

Häusliches Arbeitszimmer bei geringfügiger Nutzung

Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind grundsätzlich nur unter engen Rahmenbedingungen abzugsfähig (kein anderer Arbeitsplatz, Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung). Daneben setzt der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraus, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird. Strittig war bislang, ob es ein weiteres Tatbestandsmerkmal gibt, dass die Abzugsfähigkeit daran knüpft, dass das häusliche Arbeitszimmer für die Tätigkeit erforderlich ist.

Im Streitfall machte eine als Flugbegleiterin tätige Stpfl. Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer geltend. Der Raum an sich entsprach den Voraussetzungen und es war auch unstreitig, dass der Stpfl. für die in dem Arbeitszimmer verrichteten Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Finanzamt und Finanzgericht lehnten den Abzug der Kosten dennoch ab und zwar wegen fehlender „Erforderlichkeit“ eines Arbeitszimmers im Hinblick auf den zeitlichen Nutzungsumfang.

Der Bundesfinanzhof stellte mit Urteil vom 3.4.2019 (Aktenzeichen VI R 46/17) klar, dass unerheblich ist, ob ein häusliches Arbeitszimmer für die Tätigkeit erforderlich ist. Für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen genügt die Veranlassung durch die Einkünfterzielung.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof stellt aber auch fest, dass Aufwendungen für gemischt genutzte Räume, die in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden sind und die sowohl zur Erzielung von Einkünften als auch in mehr als nur untergeordnetem Umfang zu privaten Zwecken genutzt werden, insgesamt nicht abziehbar sind.

Für Kapitalgesellschaften

Gewinnverteilung bei GmbH mit atypisch stiller Beteiligung

Die Errichtung einer sog. „GmbH & Still“ kann unter verschiedenen Gestaltungsaspekten interessant sein. Neben der Möglichkeit, die Beteiligung des stillen Gesellschafters geheim zu halten (Anonymitätsinteresse), kann die stille Beteiligung als Finanzierungsmaßnahme z.B. der Herabsetzung der fixen Fremdfinanzierungskosten dienen, als Sanierungsmaßnahme in Betracht gezogen werden, Vehikel für eine Mitarbeiterbeteiligung sein wie auch als Mittel der Unternehmensnachfolge bzw. der Versorgung der Hinterbliebenen für den Todesfall des Geschäftsinhabers dienen. Auch ist mittels dieses Instruments die Möglichkeit eröffnet, Verluste der GmbH auf die Einkommensebene des Gesellschafters zu übertragen.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des Finanzgericht Münster vom 14.5.2019 (Aktenzeichen 2 K 3371/18 F) zu sehen. Das Finanzgericht hat sich mit der Angemessenheit der Gewinnverteilungsabrede bei einer GmbH befasst, an welcher der „mittelbare Alleingesellschafter“ atypisch still beteiligt war und von dem Verluste

im Verhältnis zum Kapitaleinsatz überproportional hoch getragen worden waren.

Im Streitfall war der Kläger mittelbar Alleingesellschafter der C-GmbH sowie deren alleiniger Geschäftsführer. Mit Vertrag vom 7.6.2005 beteiligte er sich als atypisch stiller Gesellschafter mit einer Einlage von 200.000 € an der C-GmbH. Abweichend von der ursprünglichen, an diesem Tag getroffenen Gewinnverteilungsabrede vereinbarten die beiden Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft in Nachträgen zur Gewinnverteilungsabrede, dass der Kläger als stiller Gesellschafter sog. „Vorab-Verlustzuweisungen“ i.H.v. 133 T€ für 2013 und 155 T€ für 2015 erhalten sollte. Im Gegenzug sollte dieser in Folgejahren entsprechende Gewinnzuweisungen erhalten. Dazu machte der Kläger u.a. geltend, dass die mit der Verlustzuweisung angestrebte Einkommensteuererstattung die Rentabilität der Beteiligung erhöhe, denn sie mindere den Kapitaleinsatz bzw. sei als Ertrag aus der Beteiligung zu sehen.

Dazu hat das Finanzgericht Münster entschieden,

- dass der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnverteilung an die Gesellschafter einer atypisch stillen Gesellschaft grundsätzlich steuerlich zu folgen ist,
- dass aber steuerlich eine Verlustzuweisung an den atypisch stillen Gesellschafter dann nicht anzuerkennen ist, wenn der alleinige Gesellschafter einer GmbH an dieser zugleich als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt ist und für die Gewinnverteilung nicht allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der atypisch stillen Gesellschaft, insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck, maßgebend sind,
- sondern dass diese Verteilung von anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern beeinflusst ist, die ihre Grundlage nicht im stillen Gesellschaftsverhältnis haben, und
- dass der Gewinn- bzw. Verlustverteilungsschlüssel nicht mit steuerlicher Rückwirkung auf den Beginn des Geschäftsjahres geändert werden kann.

Diese anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern können verwandtschaftliche, aber auch wirtschaftliche Beziehungen außerhalb des stillen Gesellschaftsverhältnisses sein. Der Einfluss, den diese Beziehungen auf die Gewinnverteilung nehmen, muss korrigiert werden.

Insoweit handelte es sich nämlich um die Verwendung bereits erzielter Einkünfte, die die Zurechnung des erzielten Einkommens nicht beeinflussen kann, so dass die vertragliche Gewinnverteilung für Zwecke der Zurechnung der Einkünfte einer Korrektur bedarf. Die Korrektur der Gewinnverteilung findet im Rahmen der Verteilung des Gewinns der Mitunternehmerschaft statt.

Hinweis: Mit diesem Urteil hat das Finanzgericht Münster die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs fortgeführt, nach der der gesellschaftsvertraglich festgelegten Gewinnverteilung grundsätzlich steuerrechtlich zu folgen ist, und zwar selbst dann, wenn die Gesellschafter ihrer Gewinnverteilung fehlerhafte Tatsachen oder Rechtsansichten zugrunde gelegt haben.

Handlungsempfehlung: Soll in der Praxis der GmbH & Still eine Korrektur der ursprünglich vereinbarten Gewinnverteilung stattfinden, so ist darauf zu achten, dass die Änderung nicht nur punktuell durchgeführt wird, weil die Beurteilung der Angemessenheit der Änderung unter Betrachtung mehrerer Wirtschaftsjahre erfolgt. Zudem ist zu dokumentieren, dass für die Gewinnverteilung allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der atypisch stillen Gesellschaft und insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck maßgebend sind.

Streitfall:

Im Nachgang zu einer Gewinnverteilungsabrede wurden dem stillen Gesellschafter für verschiedene Jahre Vorab-Verlustzuweisungen erteilt.

Das Finanzgericht Münster hat die Verlustzuweisung nicht anerkannt.

Die Gewinnverteilung war von anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern als nur vom Beitrag zum Gesellschaftszweck beeinflusst.

Termine für Steuerzahlungen

Februar 2020			
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} 	10.2. (Montag)	13.2. (Donnerstag)	7.2. (Freitag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	17.2. (Montag)	20.2. (Donnerstag)	14.2. (Freitag)

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 Vierteljahres- und Halbjahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)

März 2020

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} 	10.3. (Dienstag)	13.3. (Freitag)	7.3. (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; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene

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 Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

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