

Die Steuer-Warte

Herausgeber: Deutsche Steuer-Gewerkschaft · 93. Jahrgang · Berlin, Mai 2020
ISSN 0178-2096



Jörg Ramb

Bewertung von Anteilen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer

S. 63

Christian Merker

Überblick über das Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer Gesetze, Teil 1

S. 68



Die neuesten Entscheidungen des BFH

S. 75

5-2020

Bücherschau



Uli Harnacke

Online-Meetings und Webinare

Effizient und fesselnd gestalten

1. Auflage 2020, 128 Seiten,
als E-Book bereits verfügbar, Preis: 3,99 €
Printausgabe erscheint im August 2020
ISBN 978-3-648-14520-3 (ePub)

In Zeiten, in denen viele im Homeoffice arbeiten, ist der Kontakt zu Mitarbeitern, Kolleginnen und Kollegen und zu anderen Personen oft nur noch auf Distanz möglich. Zum Glück gibt es heute digitale Techniken, damit Teams und Unternehmen „remote“ reibungslos funktionieren. Denn für eine gute und fruchtbare Zusammenarbeit braucht es den persönlichen Austausch in Teams und Gruppen. Die Lösung liegt in Online-Meetings und anderen virtuellen Treffen. Doch wie gestaltet man diese, dass sie insgesamt produktiv sind, dass jeder bzw. jede davon profitiert, dass alle sich einbringen können. Die digitale Kommunikationsform ist eine noch junge Kommunikationsform. Der Taschen-Guide zeigt Ihnen, welche Möglichkeiten sich im virtuellen Raum bieten.

Der Autor ist seit vielen Jahren Berater im Bereich Innovationsmanagement. Als Ingenieur ist er einerseits technik-affin, als Organisationspsychologe ist er andererseits Experte für die „menschliche Seite“ von Wachstum und Lernen.

Der Taschen-Guide richtet sich an alle, die neue Formen der Zusammenarbeit ausprobieren wollen.

Anzinger/Koberski

ArbZG – Arbeitszeitgesetz

Kommentar

5. überarbeitete Auflage 2020, ca. 734 Seiten, gebunden, 119 €
Deutscher Fachverlag GmbH
ISBN 978-3-8005-1736-7

Mit dem 1994 in Kraft getretenen Arbeitszeitgesetz soll vor allem die Sicherheit und die Gesundheit der Arbeitnehmer bei der Arbeitszeitgestaltung gewährleistet werden, gerade auch im Zeitalter immerwährender Erreichbarkeit durch Internet und Smartphones. Die Vorschriften über Ruhepausen während der Arbeit und Ruhezeiten nach Beendigung der Arbeit leisten beispielsweise einen wertvollen Beitrag zur Reduzierung der psychischen Belastungen in der modernen Arbeitswelt. Durch das grundsätzliche Verbot der Sonn- und Feiertagsarbeit soll eine wöchentliche Ruhezeit von 35 Stunden sichergestellt werden. Für Nachtarbeit sind bezahlte freie Tage oder angemessene Zuschläge zu gewähren.

Die Neuauflage des bewährten Kommentars berücksichtigt die aktuellen Entwicklungen des Arbeitslebens und integriert die Rechtsprechung – vor allem des EuGH und des BAG – insbesondere zur Pflicht zur Führung von Arbeitszeitnachweisen, zur Zahlung von Nachtarbeitszuschlägen, zu Umkleidezeiten und zur Arbeit an Sonn- und Feiertagen.

Das Werk richtet sich an Personalabteilungen, an Betriebs- und Personalräte, an Gewerkschaften sowie an Richter der Arbeits- und Sozialgerichtsbarkeit.

Rudolf Anzinger ist Staatssekretär a. D. (BMAS) und war an der Erarbeitung des ArbZG beteiligt. Ministerialdirektor a. D. Wolfgang Koberski ist Vorstand bei den Sozialkassen der Bauwirtschaft.

Hartmut Walz

Ihre Finanzen fest im Griff

Erfolgreiche Geldanlage und Vorsorge in der Nullzins-Welt

1. Auflage 2020, 256 Seiten, Broschur, 11,95 €
Haufe Verlag
ISBN 978-3-648-13661-4

Durchblick im Finanzdschungel

Wer sich nicht ständig um seine Finanzen kümmern will, meidet komplexe Geldanlagen. In der aktuellen Nullzins-Welt landen die Reserven daher oft in renditelosen Anlageformen. Nach einer kurzen Erläuterung der aktuellen Nullzins- und Niedrigzins-Welt erklärt der Autor, welche Finanzprodukte der Leser bzw. die Leserin vermeiden sollte. Er stellt Anlagen vor, mit denen trotzdem Wertzuwächse bei begrenztem Risiko machbar sind und zeigt einfache Wege zu erfolgversprechenden Investitionsformen.

Prof. Dr. Hartmut Walz ist lehrt BWL an der Hochschule Ludwigs-hafen. Sein Spezialgebiet ist die Schnittstelle von Ökonomie und Psychologie, hier insbesondere Anlagepsychologie, Optimierung ökonomischer Entscheidungen und das Lösen komplexer Probleme.

Die Steuer-Warte 1997 bis 2019

Der Steuer-Gewerkschaftsverlag bietet „Die Steuer-Warte“ 1997–2019 in elektronischer Form auf DVD und alternativ auf USB-Stick an.

Es handelt sich um Dateien im Acrobat Reader (*.PDF)-Format.
Der aktuelle Acrobat Reader wird mitgeliefert.

Auf der DVD/USB-Stick befinden sich die kompletten Inhalte:

↔ **Die Steuer-Warte 1997 bis 2019**

Außerdem im PDF-Format:

↔ **Autorenverzeichnis 1981 bis 1996**

↔ **Stichwortverzeichnis 1981 bis 1996**

↔ **Anleitung im Word und PDF-Format**

↔ **Aktueller „Acrobat Reader“**

Preis einschließlich Porto, Verpackung und MwSt.:

DSTG-Mitglieder und Abonnenten	18 Euro
Nichtmitglieder	75 Euro

Die Zahlung kann gegen Rechnung erfolgen.

Bestellungen erbeten an:

Steuer-Gewerkschaftsverlag
Friedrichstr. 169 · 10117 Berlin
Tel.: 030.206256-650
Fax: 030.206256-601
stg-verlag@dstg.de



Bewertung von Anteilen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer



Vereinfachtes Ertragswertverfahren vs. branchentypische Bewertungsverfahren – Aktuelle Rechtsprechung

Von Dipl.-Finanzwirt (FH) Jörg Ramb, Edenkoben

1. Bewertungsverfahren i. S. d. § 11 Abs. 2 BewG

1.1 Überblick

Wird ein:

- Einzelunternehmen oder
 - ein Anteil an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft oder
 - ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft
- im Wege eines Erwerbs von Todes wegen (§ 3 ErbStG) oder einer Schenkung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG übertragen, ist dies für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer Objekt der bewertungsrechtlichen Betrachtung (**Bewertungsebene**).

Nach § 109 Abs. 1 Satz 1 BewG ist das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben i. S. d. § 95 Abs. 1 BewG und das Betriebsvermögen von freiberuflich Tätigen i. S. d. § 96 BewG (Einzelunternehmen) mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Für die Ermittlung des gemeinen Werts gilt § 11 Abs. 2 BewG entsprechend (§ 109 Abs. 1 Satz 2 BewG). Nach § 109 Abs. 2 BewG gilt dies auch im Rahmen der Bewertung eines Anteils an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, wobei das Aufteilungssystem nach § 97 Abs. 1a BewG zu beachten ist. Ergebnis der vom Betriebsfinanzamt durchzuführenden Bedarfswertung (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 152 Nr. 2 BewG) ist der **Betriebsvermögenswert** (§ 157 Abs. 5 BewG).

Wird ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft übertragen, so ist für die Bewertung § 11 BewG einschlägig. Sind solche Anteile am Bewertungsstichtag zum Handel im regulierten Markt zugelassen (z. B. Aktien), so werden sie mit dem niedrigsten am Stichtag für sie im

regulierten Markt notierten Kurs angesetzt (**Kurswert** nach § 11 Abs. 1 Satz 1 BewG). Ist der Anteil jedoch nicht an einer deutschen Börse notiert (z. B. GmbH-Anteil), muss der gemeine Wert nach den Vorgaben des § 11 Abs. 2 BewG ermittelt werden; § 97 Abs. 1b BewG ist dabei zu beachten. Ergebnis der in den Fällen des § 11 Abs. 2 BewG vom Betriebsfinanzamt der Kapitalgesellschaft durchzuführenden gesonderten Feststellung (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i. V. m. § 152 Nr. 3 BewG) ist der **Anteilswert** (§ 157 Abs. 4 BewG).

Lässt sich der gemeine Wert primär nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten, sind sekundär folgende branchentypische Bewertungsverfahren möglich:

- der gemeine Wert ergibt sich unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten (§ 11 Abs. 2 Satz 2 erste Alternative BewG) oder
- der gemeine Wert ist durch eine andere anerkannte, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Bewertungsmethode zu ermitteln (§ 11 Abs. 2 Satz 2 dritte Alternative BewG).

Darüber hinaus bietet das BewG ein vereinfachtes Ertragswertverfahren an. Die Einzelheiten zu diesem (i. d. R. kostengünstigeren) typisierenden und praktikablen Bewertungsverfahren sind in den §§ 199 bis 203 BewG geregelt (§ 11 Abs. 2 Satz 4 BewG).

Die Bedarfswertung erfolgt im Wege einer gesonderten Feststellung (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 BewG. Zuständig dafür ist das sog. Betriebsfinanzamt (in Rheinland-Pfalz und Saarland sog. „Zentralstellen für Unternehmensbewertung“ z. B. die OHG- und KöSt-Stellen, § 152 Nr. 2 bzw. Nr. 3 BewG). Der entsprechende

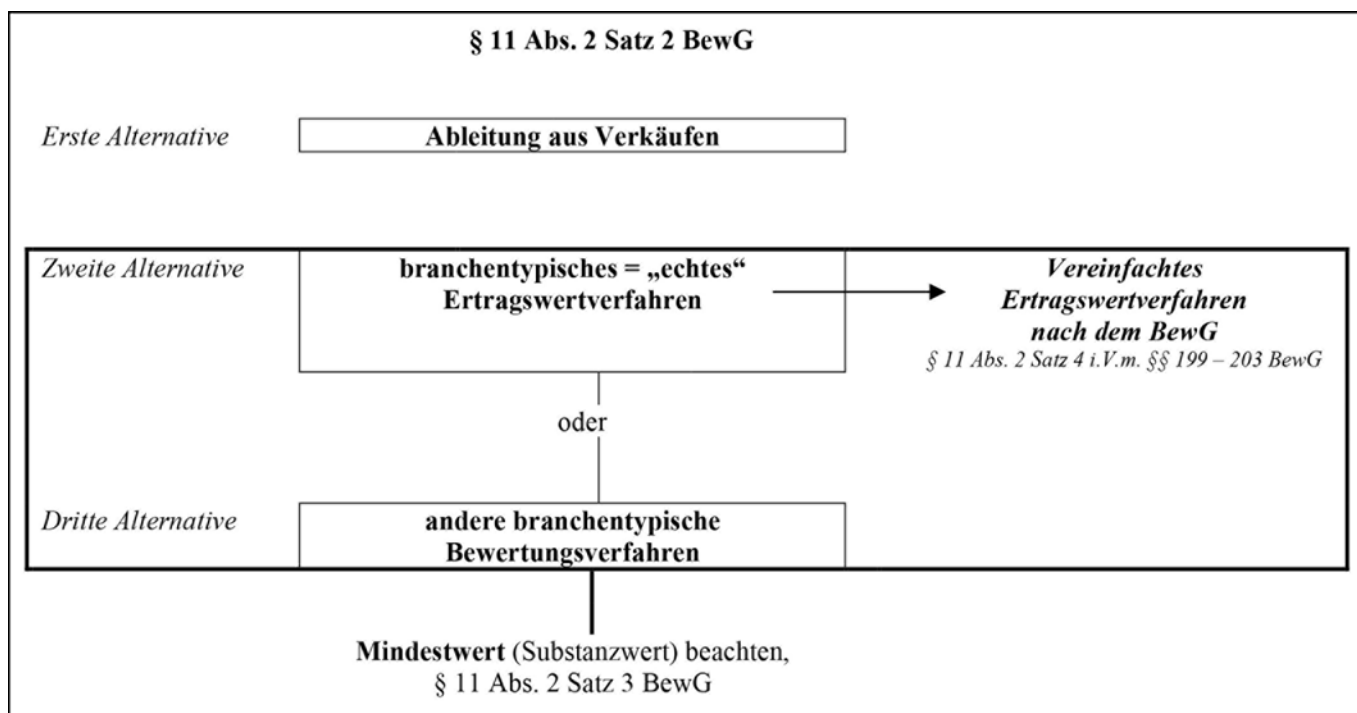


Abb. 1: Mögliche Bewertungsverfahren i. S. d. § 11 Abs. 2 BewG

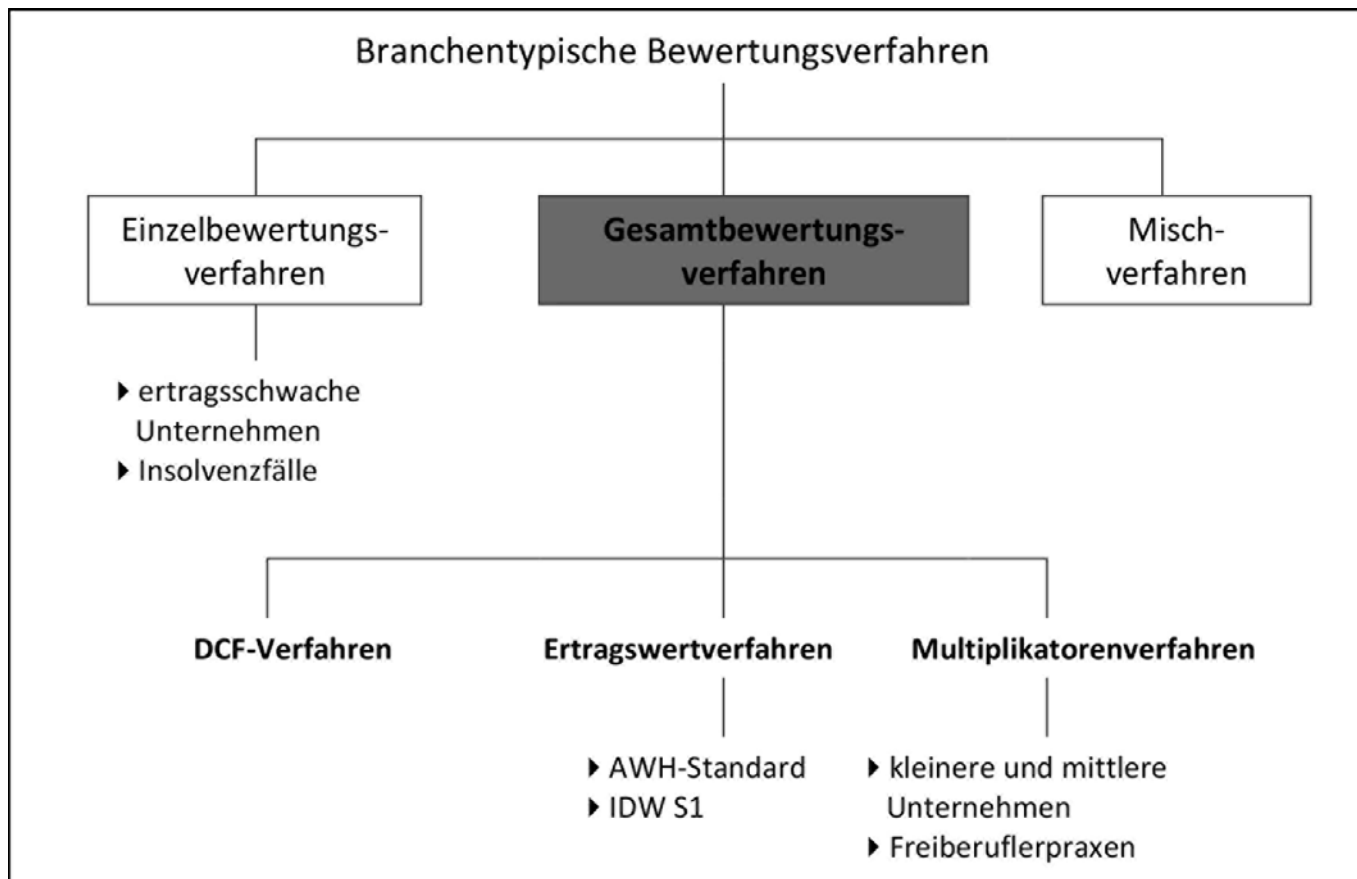


Abb. 2: Branchentypische Bewertungsverfahren

Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für den darauf folgenden Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheid (§ 181 Abs. 2 Satz 1 AO).

1.2 Branchentypische Bewertungsverfahren

Nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG besteht also die Möglichkeit bspw. den Betriebsvermögenswert eines Einzelunternehmens durch ein branchentypisches Bewertungsverfahren zu berechnen. Dazu bedarf es i. d. R. eines professionellen Gutachtens. Auch in der nichtsteuerlichen Bewertungspraxis erfordern unterschiedliche Anlässe eine betriebswirtschaftliche Bewertung des Unternehmens. So müssen bspw. Wirtschaftsprüfer (aber auch Unternehmensberater, Steuerberater, Banken oder öffentlich bestellte und vereidigte Sachverständige für Unternehmensbewertungen)

- im Rahmen von Unternehmensverkäufen,
- anlässlich von Erbauseinandersetzungen,
- zur Ermittlung des Zugewinnausgleichs im Rahmen einer Scheidung oder
- eines Börsengangs

eine Bewertung durchführen. Reicht der Steuerpflichtige ein solches Verkehrswertgutachten im Rahmen der Bewertung z. B. eines Einzelunternehmens ein, so sind die Gutachterkosten als Nachlassverbindlichkeiten i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG zu berücksichtigen (H E 10.7 „Steuerberatungskosten und...“ ErbStH 2019). Das Gleiche gilt im Rahmen einer Schenkung; dort sind sie ebenfalls im vollem Umfang bereicherungsmindernd abzugsfähig (R E 7.4 Abs. 4 ErbStR 2019).¹

¹ Die ErbStR 2019 vom 16. 12. 2019 (BStBl 2019 I Sondernummer 1/2019 S. 2) und die ErbStH 2019 vom 16. 12. 2019 (BStBl 2019 I Sondernummer 1/2019 S. 151) tragen im Wesentlichen den zwischenzeitlich, nach den ErbStR 2011 erfolgten Rechtsänderungen, Änderungen der Verwaltungsauffassung und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung Rechnung. Sie sind grds. auf alle Erwerbsfälle anzuwenden, für die die Steuer nach dem 21. 8. 2019 (Datum des Kabinettschlusses) entsteht.

Es existieren unterschiedliche betriebswirtschaftliche Bewertungsverfahren, die auch teilweise parallel zur Anwendung kommen können. Nach Eisele (Erbschaftsteuerreform 2009, 212) lassen sich im Wege einer groben Systematisierung drei Grundarten von branchentypischen Bewertungsverfahren darstellen (siehe Abb. 2 und Tab. 1).

Praxis: Es gibt kein außersteuerliches Bewertungsverfahren, das für alle Unternehmen gleichermaßen anwendbar ist. Nach Henselmann/Barth (s. »Übliche Bewertungsmethoden«/Eine empirische Erhebung für Deutschland, BewertungsPraktiker 2009/2, 9) können pro Bewertungsfall nicht nur eine Methode, sondern rechnerisch durchschnittlich 2,65 Methoden zugrunde gelegt werden. Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 4. 1. 2013² einen Überblick über die in einzelnen Branchen gebräuchlichen Bewertungsverfahren vorgelegt. Für die Freien Berufe, den Gesundheits- und Pharmasektor, Handwerk und Industrie sowie Dienstleistungsunternehmen wird nach einer ausführlichen allgemeinen Einleitung detailliert zu den einzelnen praktisch anzuwendenden Bewertungsverfahren Stellung genommen. Somit liegt eine Übersicht vor, die den mit der Bewertung i. R. d. § 11 Abs. 2 ErbStG befassten Personen eine wertvolle Hilfe bietet.

1.3 Vereinfachtes Ertragswertverfahren i. S. d. BewG

Durch § 199 BewG wird der Anwendungsbereich des vereinfachten Ertragswertverfahrens bestimmt. Es soll die Möglichkeit bieten, ohne hohen Ermittlungsaufwand oder Kosten für einen Gutachter einen objektivierte Unternehmenswert durch ein vereinfachtes typisierendes Bewertungsverfahren auf der Grundlage der Ertragsaussichten zu ermitteln. Es gilt (rechtsformneutral für alle Unterneh-

² 34/31/33-S 3102-0006-333/13

Einzelbewertungsverfahren	Einzelbewertungsverfahren sind Substanzwertverfahren. I. R. d. Bewertung werden die positiven und negativen Wirtschaftsgüter des Unternehmens einzeln bewertet und zu dem Unternehmenswert hinzuaddiert. Der Substanzwert kann dabei unter dem Gesichtspunkt der Unternehmensfortführung auf Basis von Reproduktionswerten oder unter dem Gesichtspunkt der Unternehmenserschlagung auf Basis eines Liquidationswerts berechnet werden. Praktische Anwendung findet dieses Verfahren i. d. R. bei ertragsschwachen Unternehmen oder in Insolvenzfällen.
Gesamtbewertungsverfahren	<p>Gesamtbewertungsverfahren ermitteln den gemeinen Wert eines Unternehmens unter der Prämisse, dass es als (wirtschaftliche) Einheit fortgeführt wird. So ist die in Zukunft zu erwartende Ertragslage und nicht die gemeinen Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter die entscheidende Bewertungsgrundlage. Die Praxis kennt als Gesamtbewertungsverfahren insbesondere:</p> <p>1. Discounted-Cashflow-Verfahren (DCF-Verfahren) Diese – am häufigsten angewandten – Bewertungsverfahren basieren auf den (prognostizierten) zukünftigen Zahlungsüberschüssen (Zahlungsstrom = Cashflow) und diskontieren diese finanzmathematisch auf den Bewertungsstichtag. Der Cashflow versucht die tatsächlichen Zahlungsströme abzubilden, sodass die nicht zahlungswirksamen Posten wie z. B. Abschreibungen oder Rückstellungen nicht erfasst werden. Somit ist der Cashflow eine Liquiditätskennzahl. Ein positiver Cashflow drückt demnach aus, dass ein Unternehmen die Kredite aus seinen laufenden Einnahmen tilgen kann. Der Begriff DCF bedeutet demnach »abgezinster Zahlungsstrom«. Dabei werden sowohl zu zahlende (betriebliche) Ertragssteuern als auch die gemeinen Werte des nicht betriebsnotwendigen Vermögens mit einbezogen. Es existieren – je nach Finanzierungsannahme – unterschiedliche DCF-Verfahren.</p> <p>2. Ertragswertverfahren Im Unterschied zum DCF-Verfahren werden bei der Bewertung die Erträge des Unternehmens zugrunde gelegt. Zu nennen sind insb. die folgenden Standards: a) Der AWH-Standard wurde auf Basis der Arbeit der Arbeitsgemeinschaft der wertermittelnden Betriebsberater im Handwerk vom Zentralverband des Deutschen Handwerks herausgegeben. Ausgehend von den Ergebnissen in der Vergangenheit wird der Unternehmenswert unter Einbeziehung eines Kapitalisierungszinssatzes berechnet. b) Der IDW S1 wurde vom Institut der Wirtschaftsprüfer entwickelt und beschreibt grundsätzliche Erwägungen, nach denen Wirtschaftsprüfer Unternehmen bewerten können. Die in der Zukunft zu erwartenden Erträge werden auf den Bewertungsstichtag abgezinst. Gerade im Bereich der Bewertung einer Kapitalgesellschaft kommt diese Methode zum Einsatz.</p> <p>3. Multiplikatorenverfahren Ziel des Multiplikatorenverfahrens ist es, den Unternehmenswert mithilfe von Kennzahlen zu ermitteln. Je nach Branche werden die Multiplikatoren auf bestimmte (reelle) Basisgrößen bezogen (z. B. Umsatz, Gewinn oder Cashflow). Eindeutiger Vorteil dieser Methode ist die einfache Handhabung. Demnach wird diese Methode insbesondere zur Bewertung von kleinen und mittleren Unternehmen, wie bspw. Buchhandlungen, dem Kfz-Handel oder Optikergeschäften, sowie von Freiberuflerpraxen herangezogen.</p>
Mischverfahren	Mischverfahren berücksichtigen Elemente sowohl der Einzelbewertungs- als auch der Gesamtbewertungsmethode. Anzutreffen sind Mischverfahren als Mittelwert- oder Übergewinnverfahren. Anwendung finden sie insb. bei der Erstellung von Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen und bei der Bewertung von Freiberuflerpraxen.

Tab. 1

men und unabhängig von Größenklassen) für die Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (§ 199 Abs. 1 BewG), für die Bewertung von Gewerbebetrieben (Einzelunternehmen) als auch für die Bewertung von Anteilen an gewerblich tätigen Personengesellschaften (§ 199 Abs. 2 BewG).

Nach § 199 Abs. 1 bzw. Abs. 2 BewG findet das vereinfachte Ertragswertverfahren insbesondere nur dann Anwendung, wenn es nicht zu **offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen** führt. Hat das Finanzamt an der Anwendbarkeit des vereinfachten Ertragswertverfahrens Zweifel, sind diese vom Finanzamt substantiiert darzulegen und dem Steuerpflichtigen ist Gelegenheit zu geben, die Bedenken des Finanzamts auszuräumen. **Begründete Zweifel** daran, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, bestehen nach Ansicht der Finanzverwaltung insbesondere in Fällen, in denen aufgrund der besonderen Umstände der künftige Jahresertrag nicht aus den Vergangenheitsunterlagen abgeleitet werden kann. Hierzu gehören z. B. Wachstumsunternehmen, branchenbezogene oder allgemeine Krisensituationen oder absehbare Änderungen des künftigen wirtschaftlichen Umfeldes (R B 199.1 Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 ErbStR 2019). In diesen Fällen hat der Steuerpflichtige substantiiert darzulegen, warum das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht zu einem offensichtlich unzutref-

fenden Ergebnis führt. Kommt er dieser Mitwirkungspflicht nicht nach, kann davon ausgegangen werden, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts nicht vorliegen (R B 199.1 Abs. 4 ErbStR 2019).

2. Aktuelle Rechtsprechung

Die Finanzverwaltung hat in R B 199.1 ErbStR 2019 dazu Stellung genommen, wann das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 i. V. m. §§ 199–203 BewG anstatt eines branchentypischen Bewertungsverfahrens zur Anwendung kommen kann und wann es ggf. zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Nunmehr liegen die ersten FG-Urteile vor, die diese Aussagen konkretisieren. Mit zwei Urteilen hat die Finanzgerichtsbarkeit über den Anwendungsbereich des vereinfachten Ertragswertverfahrens i. S. d. BewG entschieden. Im Urteil des **Sächsischen FG** vom 14. 11. 2018³ ging es um die Frage, ob die angewandte Berechnung des Ertragswerts nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen des Kompetenzzentrums UBM eine anerkannte und übliche Bewertungsmethode

³ 2 K 377/18

i. S. d. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ist. Das **FG Düsseldorf** beschäftigte sich im Urteil vom 12. 12. 2018⁴ insbesondere mit der Frage, wann das vereinfachte Ertragswertverfahren zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen i. S. d. § 199 Abs. 1 BewG führen kann.

2.1 Sächsisches FG, Urteil vom 14. 11. 2018

Praxisfall: E beerbt X, der an einer KG zu 35 % beteiligt war. Durch einen Feststellungsbescheid stellte das Betriebsfinanzamt den Betriebsvermögenswert des Anteils an der KG im Wege des vereinfachten Ertragswertverfahrens i. S. d. §§ 199–203 i. V. m. § 91 Abs. 1a BewG gesondert fest. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde jedoch als unbegründet zurückgewiesen.

Im Klageverfahren macht E u. a. geltend, dass der Unternehmenswert nach den Grundsätzen des Kompetenzzentrums UBM – Unternehmensbewertung im Mittelstand an der Fachhochschule Münster für die Branche Nahrungs- und Genussmittel zu ermitteln sei, in dem ein Betriebsergebnis (EBIT) vor Steuern und Zinsaufwendungen zugrunde gelegt werde. Die KG sei ein kleines mittelständisches Unternehmen, für das dies eine übliche Methode sei. Folglich müsse der gemeine Wert des Gesamtunternehmens mit einem niedrigeren Wert angesetzt werden.

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen. Das angewendete andere Bewertungsverfahren könne hier nicht zugrunde gelegt werden, da es nur andeutungsweise beschrieben sei und nicht dem Standard der „Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“ IDW S1 entspreche. Insoweit könnten auch keine Aufwendungen oder Erträge korrigiert werden, da dies nur innerhalb des Ertragswertverfahrens möglich sei. Der teilweise angewendete Multiplikatorsatz könne grundsätzlich zu einem zukunftsorientierten Verfahren wie dem DCF-Verfahren oder der Ertragswertmethode angewendet werden. Es sei zudem risikobehaftet, da es einen ausreichenden Datensatz erfordere, der bei kleinen und mittleren Unternehmen eher nicht vorliege.

Streitfrage: Wann ist ein angewandtes Verfahren ein branchentypisches Bewertungsverfahren i. S. d. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG?

Sächsisches FG: § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG, wonach das vereinfachte Ertragswertverfahren nur zur Anwendung kommt, wenn für den zu bewertenden Unternehmenstyp keine Wertermittlungsmethode unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder kein anderes anerkanntes, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht steuerliche Zwecke übliches Verfahren einschlägig ist, ist dahin zu verstehen, dass sämtliche Methoden anerkannt und üblich sein müssen, auch solche des Ertragswertverfahrens. Die im Streitfall von den Klägern angewandte Berechnung des Ertragswerts nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen des Kompetenzzentrums UBM – Unternehmensbewertung im Mittelstand an der Fachhochschule Münster für die Branche Nahrungs- und Genussmittel ist keine solche anerkannte und übliche Methode.

Begründung: Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. Nach § 12 Abs. 5 ErbStG sind Anteile an inländischem Betriebsvermögen, für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG festzustellen ist, mit dem auf den Bewertungsstichtag gemäß § 11 BewG festgestellten Wert anzusetzen. Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG kommt das vereinfachte Ertragswertverfahren nur zur Anwendung, wenn für den zu bewertenden Unternehmenstyp keine Wertermittlungsmethode unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder kein anderes anerkanntes, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht steuerliche Zwecke übliches Verfahren einschlägig ist. Der Senat versteht dabei das Gesetz so, dass sämtliche Methoden anerkannt und üblich sein müssen, auch solche des Ertragswertverfahrens. Denn anderenfalls könnte jede beliebige – auch nicht branchenübliche – Ertragswertmethode angewendet werden, während andere Wertermittlungsmethoden anerkannt und üblich sein müssten. Nach dem Sinn der Vorschrift soll aber der Verkehrswert stets nach der jeweils branchenüblichen anerkannten Methode ermittelt werden, unabhängig davon, ob es sich um eine

Ertragswertmethode oder eine andere, wie etwa ein Sachwertverfahren, handelt.

Im Streitfall handelt es sich bei der KG um ein Handelsunternehmen. Ein besonderes branchentypisches Verfahren ist weder von der Klägerin vorgetragen noch ersichtlich. Soweit sie sich im Klageverfahren auf die Berechnung des Ertragswertes nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen des Kompetenzzentrums UBM beruft, ist nicht von einem allgemein anerkannten Bewertungsverfahren auszugehen. Denn die Klägerin hat nicht dargelegt, woraus sich die Branchenüblichkeit ergeben soll. Zum anderen liegt auch keine vollständige, nach einer bestimmten Methode vorgenommene Wertermittlung vor, sondern es wurde lediglich der Kapitalisierungsfaktor basierend auf Erhebungen des Kompetenzzentrums UBM niedriger angesetzt. Es wurde also die vom Finanzamt verwendete Ertragswertmethode verwendet, jedoch lediglich ein maßgeblicher Faktor verändert, indem eine Liste vorlag, aus der sich eine EBIT-Multiple und eine Umsatz-Multiple je nach Unternehmensgröße ergibt. Es handelt sich folglich nicht um eine andere Unternehmensbewertungsmethode, sondern allenfalls um eine Kennziffer im Rahmen einer Bewertung, die aber kein vollständiges Bild des Verkehrswertes aufzeigt. Dies ist insbesondere keine Methode, die etwa dem Standard „Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“ (IDW S1) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) entspricht, (die angewendet werden könnte, wenn keine speziellere Methode vorhanden ist).

Daher ist im Streitfall das Finanzamt zutreffend davon ausgegangen, das vereinfachte Ertragswertverfahren gemäß § 199 Abs. 2 BewG anzuwenden. Die Revision ist zuzulassen, weil § 11 Abs. 2 BewG einen mehrdeutigen Wortlaut hat, der einer grundsätzlichen Auslegung durch den Bundesfinanzhof bedarf.

2.2 FG Düsseldorf, Urteil vom 12. 12. 2018

Praxisfall: Ehefrau F beerbt Erblasser M im Januar 2011. Er war an einer GmbH beteiligt war, deren Unternehmenszweck insbesondere in der Verwaltung von Kapitalvermögen für fremde Rechnung bestand. Die GmbH gab beim beklagten Finanzamt eine Feststellungserklärung ab, mit der sie den Wert der Gesellschaft nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren und den Wert des Anteils nach § 97 Abs. 1b BewG ermittelt hatte. Das beklagte Finanzamt folgte dem und stellte die Werte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung entsprechend fest. Gesellschafter B verstarb Mitte des Jahres 2015. Er war bis kurz vor seinem Tod Geschäftsführer der GmbH. Im Anschluss an eine Außenprüfung stellte das beklagte Finanzamt den Wert der GmbH und den Wert des Anteils des Erblassers M abweichend von der ursprünglichen Feststellung mit höheren Werten fest.

Mit ihrem hiergegen eingelegten Einspruch trug F vor, dass die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führe. Die Nachfolge nach dem Geschäftsführer B sei ungeklärt gewesen. Der unerwartete und plötzliche Tod des Geschäftsführers B habe die GmbH an den Rand des Abgrunds gebracht. Nach dem vorgelegten Gutachten sei der Wert des Anteils mit einem erheblichen geringeren Wert anzusetzen.

Das beklagte Finanzamt wies den Einspruch zurück und führte aus, dass das übersandte Gutachten nicht den Grundsätzen des IDW S1 entspreche. Es fehlten auf den Bewertungsstichtag (1. 1. 2011) erstellte Planungsrechnungen. Die hilfsweise vorgenommene Erstellung einer Planungsprognose verstöße gegen das Stichtagsprinzip. Es sei zudem am Bewertungsstichtag nicht vorhersehbar gewesen, dass der Geschäftsführer B einige Jahre später (2015) versterben werde.

Mit ihrer Klage trägt F vor, dass die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens im Streitfall zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führe. Die GmbH habe im Bereich Fondsverwaltung über ein bedeutendes Mandat verfügt, das von vornherein nur bis zum Jahr 2013 befristet gewesen sei. Hierbei habe es sich am 1. 1. 2011 um einen der bedeutendsten Aufträge gehandelt. Ab dem Jahr 2013 habe deshalb mit einer deutlichen Verschlechterung der Ertragslage der GmbH gerechnet werden müssen. Ferner sei zum

4 4 K 108/18 F

Bewertungsstichtag der Gesellschafter B eine Schlüsselperson für die GmbH gewesen. Viele institutionelle Investoren vertrauten ihre Vermögenswerte nur solchen Verwaltungsgesellschaften an, an denen die für die Anlageentscheidungen verantwortlichen Personen jedenfalls mehrheitlich beteiligt seien. Es habe deshalb für die GmbH das Risiko bestanden, dass B nicht mehr oder nicht mehr in dem bisherigen Umfang für sie tätig werden würde. B sei am 1. 1. 2011 bereits 64 Jahre alt gewesen. Es sei bereits damals zu erwarten gewesen, dass er im Jahr 2013 das Rentenalter von 67 Jahren erreichen und seine Tätigkeit einstellen oder deutlich verringern würde. Aus diesem Grund sei mit einem möglichen Verlust bestehender Kunden, einer erschwerten Gewinnung neuer Kunden und einer deutlich verschlechterten Ertragslage des Unternehmens zu rechnen gewesen.

Das von ihr übersandte Gutachten genüge den Erfordernissen des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG. Das Gutachten entspreche den allgemeinen Vorgaben der IDW S1, bei denen es sich um eine anerkannte Bewertungsmethode handle. Es komme häufig vor, dass bei kleinen und mittleren Unternehmen Planungsrechnungen fehlten oder nicht dokumentiert seien. Die IDW S1 schlossen eine eigene Planungsrechnung durch einen Gutachter nicht aus. Die vorgenommene hilfsweise Planungsrechnung sei stichtagsbezogen vorgenommen worden. Der Gutachter sei nicht von dem Tod, sondern von dem objektiv zu erwartenden Rückzug des Geschäftsführers B aus der operativen Verantwortung ausgegangen.

F beantragt, den Feststellungsbescheid dergestalt zu ändern, dass der Anteilswert mit einem erheblich geringeren Wert angesetzt wird.

Das beklagte Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen. Zur Begründung trägt es vor, dass aus dem übersandten Gutachten nicht erkennbar sei, dass die Planung aus der Vergangenheit hergeleitet worden sei. Hinsichtlich des Geschäftsführers B sei eine Nachfolgeregelung getroffen worden. In dem erstellten Gutachten seien Risiken in der Person des Geschäftsführers B nicht genannt worden.

Streitfrage: Wann führt das vereinfachte Ertragswertverfahren zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen i. S. d. § 199 Abs. 1 BewG?

FG Düsseldorf: *Das FG Düsseldorf kommt zu dem Ergebnis, dass die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahren nicht bereits dann zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, wenn zwar mit dem zukünftigen Auslaufen einer bedeutenden institutionellen Kundenbeziehung objektiv als Tatsache zu rechnen ist, gleichwohl aber wegen der Möglichkeit der Gewinnung vergleichbarer Folgemandate nach den Verhältnissen des Bewertungsstichtags nicht offensichtlich ist, dass deshalb in Zukunft ein erheblich niedrigerer Ertrag zu erwarten ist. Auch allein das Erreichen eines Lebensalters von 64 Jahren rechtfertigt nicht die hinreichend konkretisierte Erwartung des alsbaldigen Ausscheidens eines Gründungsgesellschafters aus der Geschäftsführung. Ferner stellt das FG fest, dass das Stichtagsprinzip auch bei der Unternehmensbewertung nach IDW S1 zu beachten ist.*

Begründung: Die Klage ist nur zu einem Teil begründet. Das beklagte Finanzamt hat den Anteilswert zu Recht unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft ermittelt und dabei das vereinfachte Ertragswertverfahren (§§ 200–203 BewG) angewendet.

Gemäß § 199 Abs. 1 BewG darf das vereinfachte Ertragswertverfahren zwar nicht angewendet werden, wenn es zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens führt im Streitfall jedoch nicht dazu. Es führt dann zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen, wenn es nach den Verhältnissen des Bewertungsstichtags offensichtlich ist, dass in Zukunft ein erheblich niedrigerer oder höherer Ertrag zu erwarten ist. Dabei können Verhältnisse und Gegebenheiten berücksichtigt werden, die im Bewertungszeitpunkt zwar noch nicht eingetreten, aber so hinreichend konkretisiert sind, dass mit ihnen zu diesem Zeitpunkt objektiv als Tatsachen zu rechnen ist. Andererseits ist eine Rückprojizierung nachträglich eingetretener Ereignisse nicht zulässig. Denn die Schätzung des Ertragswerts hat die Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft und damit die Verhältnisse am Bewertungsstichtag (§ 12 Abs. 2 ErbStG) zugrunde zu legen. Hiervon ausgehend war die geltend gemachte Befristung eines Mandats der GmbH im Bereich Fondsverwaltung eines institutionellen Kunden

am 1. 1. 2011 (§§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 11 ErbStG) zwar so hinreichend konkretisiert, dass mit ihr zu diesem Zeitpunkt zukünftig objektiv als Tatsache zu rechnen war. Gleichwohl war nach Überzeugung des Senats am Bewertungsstichtag nicht offensichtlich, dass in Zukunft deshalb auch ein erheblich niedrigerer Ertrag zu erwarten war. Bis zum Auslaufen des Mandats standen der GmbH immerhin noch zwei Jahre zur Verfügung. Es ist weder ersichtlich noch dargelegt worden, dass innerhalb dieses Zeitraums offensichtlich nicht mehr mit einem vergleichbaren oder mehreren kleineren Folgemandaten zu rechnen war.

Nach Überzeugung des Senats war am 1. 1. 2011 auch nicht hinreichend konkret als Tatsache damit zu rechnen, dass Gesellschafter B nicht mehr oder nicht mehr in dem bisherigen Umfang für die GmbH tätig werden würde. B war zwar 64 Jahre alt. Das bedeutete jedoch nicht zwingend, dass mit seinem alsbaldigen Ausscheiden aus der Geschäftsführung der GmbH zu rechnen war. Auch eine deutliche Reduzierung seiner Arbeitskraft für die GmbH war offenbar noch nicht hinreichend konkret als Tatsache zu erwarten. Die Klägerin hat selbst vortragen lassen, der Tod des Geschäftsführers B sei im Jahr 2015 unerwartet und plötzlich gekommen. Konkrete Hinweise auf eine lebensbedrohliche Erkrankung hat sie zudem nicht aufgezeigt.

Nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG kann der gemeine Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften, anstatt nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren auch nach einer anderen anerkannten, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode ermittelt werden. Daher kann ein Steuerpflichtiger auch ein Gutachten beibringen, das nach den IDW S1 erstellt worden ist. Hinsichtlich des eingereichten Gutachtens ist bereits zu berücksichtigen, dass der Gutachter selbst eingeräumt hat, dass es sich nicht um ein vollständiges Gutachten zur Unternehmensbewertung i. S. d. IDW S1 handle, weil dafür weitere Unterlagen und Informationen über die Gesellschaft sowie vertiefende Untersuchungen erforderlich gewesen wären. Der Aussagewert der gutachterlichen Stellungnahme ist daher geringer als der eines vollständigen Gutachtens. Auch der von dem Gutachter erstellten Ertragsprognose mangelt es an Aussagekraft, da sie nicht mit dem Stichtagsprinzip zu vereinbaren ist (§ 12 Abs. 2 ErbStG). Das Gutachten ist mithin nicht verwertbar. Es muss daher bei dem von dem beklagten Finanzamt ermittelten Wert der GmbH auf den 1. 1. 2011 verbleiben.

Fazit aus beiden Urteilen

Für den Praktiker ergeben sich daraus folgende Konsequenzen:

1. Ein Gutachten muss branchentypisch sein und unterliegt einer strengen inhaltlichen Überprüfung seitens des Finanzamts. Daher sind detaillierte Kenntnisse über branchentypische Bewertungsverfahren unerlässlich.
2. Das Gutachten muss sorgfältig erstellt werden und den Standards entsprechen. Das Stichtagsprinzip ist dabei zu beachten. Fehler gehen zulasten des Gutachtens.
3. Auch für die Frage, wann das vereinfachte Ertragswertverfahren i. S. d. BewG zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, werden strenge Maßstäbe zugrunde gelegt.
4. Es sollte im Einzelfall überschlägig überprüft werden, ob ein (oft kostspieliges; selbst für kleine und „übersichtliche“ Firmen sind Kosten von netto 3.000 € und höher üblich) Gutachten überhaupt zu einem geringeren Wert führen kann, als die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens i. S. d. BewG.

In beiden Fällen wurde die Revision zugelassen. Man darf gespannt sein, ob der BFH die strenge, aber konsequente Auslegung der beiden Finanzgerichte folgen wird. Für die Beratungspraxis ist es jedoch eine wertvolle Hilfe, wenn die oft vage und auslegungsbedürftigen Regelungen des BewG und der ErbStR hinsichtlich der Frage, wann greift welches Bewertungsverfahren im Rahmen der Unternehmensbewertung, von den Gerichten konkretisiert wird.

Überblick über das Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer Gesetze



Von Dipl.-Finanzwirt (FH) Christian Merker, StB, München

– Teil 1 –

I. Vorbemerkung

In seiner Sitzung am 26. 11. 2019 hatte der Bundesrat dem vom Bundestag verabschiedeten Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer Gesetze zugestimmt. Auch wenn der Begriff Jahressteuergesetz wieder aus der Mode gekommen zu sein scheint, darf dieses Gesetz mit seinen 39 Artikeln sicherlich als solches benannt werden. Neben Maßnahmen, die der Förderung der Elektromobilität dienen, enthält es eine Vielzahl von Regelungen aus unterschiedlichen Bereichen des Steuerrechts. Im Folgenden werden die Regelungen des Gesetzes vorgestellt.

II. Änderungen des Ertragsteuerrechts

1. Maßnahmen zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität

a) Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridfahrzeuge

Bereits mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften¹ wurde eine Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridfahrzeuge gesetzlich normiert. Allerdings waren diese Regelungen bis zum 31. 12. 2021 befristet.

Nunmehr wurden diese Regelungen wie folgt erweitert:

- Bei Anschaffung nach dem 31. 12. 2018 und vor dem 1. 1. 2031 ist nur ein Viertel der Bemessungsgrundlage anzusetzen, wenn das Kfz keine Kohlendioxidemission je gefahrenen Kilometer hat und der Bruttolistenpreis nicht mehr als 40.000 € beträgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG).
- Soweit das Kfz diese Voraussetzungen nicht erfüllt und bei Anschaffungen nach dem 31. 12. 2021 und vor dem 1. 1. 2025 ist nur die Hälfte der Bemessungsgrundlage anzusetzen, wenn
 - das Kfz eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
 - die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mind. 60 Kilometer beträgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 4 EStG).
- Bei Anschaffungen nach dem 31. 12. 2024 und vor dem 1. 1. 2031 ist die Hälfte der Bemessungsgrundlage nur dann anzusetzen, wenn das Kfz
 - eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
 - die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 EStG).

Diese Regelungen gelten auch bei der Fahrtenbuchmethode und sind zum 1. 1. 2020 in Kraft getreten.

b) Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge

Neu eingefügt wurde der § 7c EStG, der eine Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahrräder vorsieht, die zum Anlagevermögen gehören. Im Jahr der Anschaffung können bis zu 50 % der Anschaffungskosten neben der AfA nach § 7 Abs. 1 EStG geltend gemacht werden.

Die Inanspruchnahme setzt voraus, dass es sich um neue, ein elektrisch betriebene Lieferfahrzeuge handelt. Das Tatbestandsmerkmal neu ist dann erfüllt, wenn ein bisher ungenutztes Fahrzeug erworben wird. Nicht begünstigt ist beispielsweise die Anschaffung eines zu Vorführzwecken genutzten Fahrzeugs. Eine weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ist, dass der Finanzbehörde die erforderlichen Angaben zur Prüfung der Voraussetzung für die Sonderabschreibung in elektronischer Form übermittelt werden.

Die Regelung gilt nach § 52 Abs. 15b EStG für nach dem 31. 12. 2019 und vor dem 1. 1. 2031 angeschaffte neue Elektrolieferfahrzeuge.

c) Verlängerung von Steuerbefreiungen und Regelungen zur Lohnsteuerpauschalierung

Folgende, bisher bis 2021 befristete Steuerbefreiungen bzw. Regelungen zur Lohnsteuerpauschalierung werden bis 31. 12. 2030 verlängert²:

- Steuerbefreiung für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads oder Elektrofahrrads (§ 3 Nr. 37 EStG);
- Steuerbefreiung für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektro- oder Hybridfahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers und für die zeitweise private Nutzung einer betrieblichen Ladevorrichtung (§ 3 Nr. 46 EStG);
- Wenn Ladevorrichtungen für Elektro- oder Hybridfahrzeuge zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt übereignet werden, sieht § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG die Möglichkeit der Erhebung der Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % vor.

d) Lohnsteuerpauschalierung bei Zurverfügungstellung von Fahrausweisen

Das Gesetz sieht eine Ergänzung der mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11. 12. 2018³ eingeführten Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 15 EStG vor. Eingeführt wird eine neue Möglichkeit der pauschalen Besteuerung mit 25 % bei gleichzeitigem Verzicht auf die Minderung der als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beim Arbeitnehmer (§ 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG). Dies soll es dem Arbeitgeber ermöglichen, die Akzeptanz insbesondere von „Jobtickets“ zu erhöhen.

² Vgl. § 52 Abs. 4 Satz 7 und 14 EStG; § 52 Abs. 37c EStG

³ BGBl. 2018 I S. 2338

¹ BGBl. 2018 I S. 2338

Damit einhergeht auch eine Anpassung der Regelung für die elektronische Lohnsteuerbescheinigung. Es handelt sich um redaktionelle Änderungen des **§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 und 7 EStG**. Demnach sind noch diejenigen pauschalbesteuerten Leistungen des Arbeitgebers in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen, die auch zu einer Minderung der Entfernungspauschale führen (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG). Handelt es sich hingegen um Arbeitgeberleistungen, die nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG mit 25 % ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale pauschal besteuert werden, müssen diese zukünftig nicht mehr in der Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesen werden.

Beide Änderungen sind erstmals für den VZ 2019 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 EStG).

e) Halbierung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für Elektrofahrzeuge

In seiner bisherigen Fassung sah der § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vor, die im Eigentum eines anderen stehen. Diesbezügliche Entgelte finden zu 1/5 Eingang in die Ermittlung der Summe der insgesamt hinzurechnungspflichtigen Beträge (§ 8 Nr. 1 GewStG).

Die Regelung wurde dahingehend angepasst, dass der Hinzurechnungsbetrag für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge sowie bei Fahrrädern, die keine Kfz sind, unter bestimmten Voraussetzungen halbiert wird. Die Fahrzeuge müssen eine CO₂-Emission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer haben oder eine bestimmte Mindestreichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine aufweisen.

Nach § 36 Abs. 4 GewStG ist diese Regelung nur auf Entgelte anzuwenden, die auf Verträgen beruhen, die nach dem 31. 12. 2019 werden. Bei Verträgen, die vor dem 1. 1. 2025 abgeschlossen werden, ist eine Reichweite von 60 Kilometern – statt 80 Kilometern – unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine ausreichend. Letztmals ist die Regelung für den Erhebungszeitraum 2030 anzuwenden.

2. Änderungen beim Betriebsausgabenabzugsverbot

Das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG wird dahingehend erweitert, dass auch solche von einem EU-Mitgliedstaat festgesetzten Geldbußen erfasst werden. Daneben wird geregelt, dass andere Aufwendungen, die mit der Geldbuße, dem Ordnungsgeld oder dem Verwarnungsgeld im Zusammenhang stehen⁴, den Gewinn nicht mindern dürfen. Diese Änderung gilt erstmals für Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder, die nach dem 31. 12. 2018 festgesetzt werden (§ 52 Abs. 6 Satz 10 EStG).

Der neu eingefügte § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a EStG sieht vor, dass soweit Zinsen nach § 233a AO gemäß § 235 Abs. 4 AO auf Hinterziehungszinsen angerechnet werden, diese nun ebenfalls dem Betriebsausgaben-Abzugsverbot unterliegen. Diese Änderung ist nach § 52 Abs. 6 Satz 11 EStG für entsprechend angerechnete Zinsen nach § 233a AO anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2018 festgesetzt werden.

3. Fondsetablierungskosten als Anschaffungskosten

In dem neu eingefügten § 6e EStG wird gesetzlich geregelt, dass Fondsetablierungskosten, die vom Anleger im Rahmen des Erwerbs eines Fondsanteils zu zahlen sind, zu den Anschaffungskosten der vom Fonds erworbenen Wirtschaftsgüter gehören. Damit sind sie nicht sofort in voller Höhe als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig. Die gesetzliche Neuregelung ist notwendig gewor-

den, da der BFH mit Urteil v. 26. 4. 2018⁵ aufgrund der Einführung des § 15b EStG (Verlustverrechnungsbeschränkung für Steuerstundungsmodelle) an seiner bisherigen Auffassung (Fondsetablierungskosten sind Anschaffungs-/Herstellungskosten) auch außerhalb des Anwendungsbereichs des § 15b EStG nicht weiter festhält.

Die Vorschrift des § 6e EStG sieht vor, dass ein Anleger in einem Fonds immer dann als Erwerber anzusehen ist, wenn er keine wesentlichen Einflussnahmemöglichkeiten auf das vom Projektanbieter (Initiator des Fonds) vorgegebene einheitliche Vertragswerk hat. Wesentliche Einflussnahmemöglichkeiten entstehen nicht bereits dadurch, dass der Projektanbieter als Gesellschafter oder Geschäftsführer für den Fonds gehandelt hat oder handelt. Sie müssen den Gesellschaftern vielmehr selbst gegeben sein, die sie innerhalb des Fonds i. R. ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit ausüben. Dies ist der Fall, wenn die Anleger in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit rechtlich und tatsächlich in der Lage sind, wesentliche Teile des Konzepts zu verändern.

Von einem einheitlichen Vertragswerk ist immer dann auszugehen, wenn der Initiator ein Bündel von Verträgen vorgibt. Dann liegt ein Fall der Anschaffung und nicht der Herstellung vor. Die Fondsetablierungskosten erhöhen die Anschaffungskosten des Investitionsguts bereits auf Ebene des Fonds – und nicht erst auf Ebene des Anlegers.

Nach § 6e Abs. 2 Satz 1 EStG gehören grundsätzlich alle aufgrund des vorformulierten Vertragswerks an die Anbieterseite geleisteten Aufwendungen, die auf den Erwerb von Wirtschaftsgütern durch den Fonds gerichtet sind, zu den Anschaffungskosten. § 6e Abs. 2 Satz 2 EStG bestimmt, dass darüber hinaus alle an den Projektanbieter oder an Dritte geleisteten Aufwendungen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Abwicklung des Projekts in der Investitionsphase zu den Anschaffungskosten der Anleger gehören, die keine wesentlichen Einflussnahmemöglichkeiten auf das vom Projektanbieter (Initiator des Fonds) vorgegebene einheitliche Vertragswerk haben. Auch die Haftungs- und Geschäftsführungsvergütungen für Komplementäre, Geschäftsführungsvergütungen bei schuldrechtlichem Leistungsaustausch und Vergütungen für Treuhandkommanditisten, soweit sie auf die Investitionsphase entfallen, zählen nach § 6e Abs. 2 Satz 3 EStG zu den Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter des Fonds.

Kosten, die den Fondsetablierungskosten vergleichbar sind, können auch i. R. von Einzelinvestments eines Anlegers – außerhalb einer Fondskonstruktion, aber ebenfalls mit einem vorformulierten Vertragswerk – anfallen. § 6e Abs. 3 EStG stellt klar, dass auch in diesen Fällen insoweit Anschaffungskosten – und keine sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben oder Werbungskosten – vorliegen. Ein Einzelinvestment i. S. dieser Regelung könnte bspw. im Erwerb einer Eigentumswohnung in einem von einem Bauträger sanierten Altbau liegen, wenn dieser neben dem Verkauf auch die Finanzierung und spätere Vermietung übernimmt.

Die Regelungen des § 6e EStG gelten auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG). § 15b EStG bleibt nach § 6e Abs. 5 EStG für den nach Maßgabe des § 6e EStG ermittelten Verlust anwendbar.

4. Steuerliche Förderung von Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen

Der § 7h EStG beinhaltet die steuerliche Förderung von Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen. Dabei sind die Prüfungskompetenzen für die Gewährung der erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG auf die Gemeindebehörden und die Finanzverwaltung entsprechend der Fachkompetenzen aufgeteilt. Die zuständige Gemeindebehörde prüft hiernach u. a., ob Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten i. S. d. § 177 BauGB an einem – in einem

4 Z. B. Zinsen zur Finanzierung der Geldbuße

5 BFH, Urteil v. 26. 4. 2018, IV R 33/15, DAAAG-88487

förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich belegen – Gebäude durchgeführt worden sind. Die von der zuständigen Gemeindebehörde erteilte Bescheinigung ist Grundlagenbescheid und notwendige Voraussetzung für die Gewährung der erhöhten Absetzungen. Die Finanzbehörden haben hingegen die steuerrechtlichen Voraussetzungen zu prüfen, u. a. ob die bescheinigten Aufwendungen steuerrechtlich dem Gebäude i. S. d. § 7h Absatz 1 EStG zuzuordnen sind und ob die bescheinigten Aufwendungen zu den Herstellungskosten oder begünstigten Anschaffungskosten, zu den sofort abziehbaren Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten oder zu den nicht abziehbaren Ausgaben gehören.

Nach dem Normzweck des § 7h EStG ist nur der Erhalt der sanierungsbedürftigen Gebäude begünstigt, nicht hingegen der bautechnische Neubau von Gebäuden. Von einem – steuerrechtlich – schädlichen bautechnischen Neubau ist bei Umbaumaßnahmen regelmäßig auszugehen, wenn die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge eines neuen Gebäudes verleihen, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind, wie z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion.

Der BFH hat mit Urteil vom 22. 10. 2014, X R 15/13 (BStBl. 2015 II S. 367) in Änderung seiner bisherigen Senatsrechtsprechung entschieden, dass allein die Gemeinde prüft und entscheidet, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. d. § 177 BauGB durchgeführt werden. Bescheinigt hiernach die Bescheinigungsbehörde trotz Vorliegen eines bautechnischen Neubaus begünstigte Modernisierungsmaßnahmen nach § 177 BauGB, ist die Finanzbehörde hieran grundsätzlich gebunden.

Zur Vermeidung der Begünstigung von Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten, die zu einem nicht der Intention des § 7h EStG entsprechenden steuerrechtlichen Neubau führen, bedarf es aus Sicht des Gesetzgebers infolge der geänderten BFH-Rechtsprechung zum einen der gesetzlichen Klarstellung, dass Neubauten nicht begünstigt sind, und zum anderen der gesetzlichen Korrektur der gegebenen Kompetenzverteilung im Interesse der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, dass insoweit seitens der Finanzbehörde ein eigenes steuerrechtliches Prüfungsrecht zusteht. Dies regelt der neue § 7h Abs. 1a EStG. Außerdem wird in § 7h Abs. 2 EStG geregelt, dass die Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde die Höhe der Aufwendungen für die Maßnahmen nach § 7h Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG zu enthalten hat.

Der § 7h Abs. 1a EStG ist erstmals auf Baumaßnahmen anzuwenden, mit denen nach dem 31. 12. 2018 begonnen wurde. Als Beginn der Baumaßnahmen am Gebäude, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, gilt der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wurde. Bei baugenehmigungsfreien Baumaßnahmen, für die Bauunterlagen einzureichen sind, gilt als Beginn der Baumaßnahmen der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden. Der geänderte § 7h Abs. 2 EStG ist erstmals anzuwenden auf Bescheinigungen der zuständigen Gemeindebehörde, die nach dem 31. 12. 2018 erteilt werden (vgl. § 52 Abs. 16a EStG).

5. Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug

In seinen Urteilen vom 7. 6. 2018⁶ und 4. 7. 2018⁷ hatte der BFH seine Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug erneut geändert bzw. fortentwickelt. Danach werden z. B. zweckgebundene Geldleistungen oder nachträgliche Kostenerstattungen entgegen der bisherigen Rechtsprechung nun nicht mehr ohne Weiteres als Sachbezug eingeordnet. Darüber hinaus hat der BFH in der Urteilsbegründung⁸ zwischen Gutscheinen und Geldsur-

rogaten differenziert und dabei zivilrechtliche Abgrenzungskriterien verwendet. Ein Gutschein sei i. d. R. ein „kleines Inhaberpapier“ i. S. d. § 807 BGB, mithin das Recht, bis zur Höhe des jeweiligen Gutscheinwertes Waren oder Dienstleistungen, also Sachbezüge, vom Aussteller zu beziehen. Geldsurrogate, wie z. B. Geldkarten, enthielten dagegen keine Leistungsverpflichtung und die Sachbezugseigenschaft sei zweifelhaft. Die durch die fortentwickelte Rspr. entstandenen Unsicherheiten bei der Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug sollten nun durch eine klare gesetzliche Regelung beseitigt werden.

Der Gesetzgeber schreibt mit der neuen Definition „Zu den Einnahmen in Geld gehören [...]“ in § 8 Abs. 1 Satz 2 EStG gesetzlich fest, dass zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate, die regelmäßig als Zahlungsdienste gelten, und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten, grds. keine Sachbezüge, sondern Geldleistungen sind. Gutscheine und Geldkarten sind ein flexibles Mittel der Sachzuwendung i. R. d. 44-€-Freigrenze und gerade in der heutigen (digitalen) Zeit bei Arbeitgebern und Arbeitnehmern weit verbreitet. Sie ermöglichen dem Arbeitgeber, dem Arbeitnehmer unbürokratisch Waren oder Dienstleistungen zuzuwenden. Die vorliegende gesetzliche Änderung in § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG hat daher das Ziel, bestimmte zweckgebundene Gutscheine und Geldkarten, die die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 Zahlungsdienststeuergesetz erfüllen und damit nicht als Zahlungsdienste gelten, als Sachbezug zu definieren. Hierzu sollen regelmäßig „Closed-Loop-Karten“ (z. B. aufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel) und „Controlled-Loop-Karten“ (z. B. Centergutschein, „City-Cards“) gehören. „Closed-Loop-Karten“ berechtigen dazu, Waren oder Dienstleistungen vom Aussteller des Gutscheins zu erhalten, während bei „Controlled-Loop-Karten“ Waren oder Dienstleistungen nicht nur beim Aussteller, sondern bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen zu beziehen sind. In dieser Form sollen speziell kleine und mittelständische Unternehmen vor Ort gefördert werden. § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG n. F. soll jedoch regelmäßig nicht anzuwenden sein bei Geldkarten (z. B. bestimmte „Open-Loop-Karten“), die als Geldsurrogate i. R. unabhängiger Systeme des unbaren Zahlungsverkehrs eingesetzt werden können. Als Geldleistung zu behandeln sollen daher insbesondere bestimmte Geldkarten sein, die über eine Barauszahlungsfunktion oder über eine eigene IBAN verfügen, die für Überweisungen (z. B. PayPal) oder für den Erwerb von Devisen (z. B. Pfund, US-Dollar, Franken) verwendet sowie als generelles Zahlungsinstrument hinterlegt werden können.

Diese Änderung ist mit 1. 1. 2020 in Kraft getreten.

6. Sachbezugswert für eine dem Arbeitnehmer überlassene Wohnung

Die Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für seinen Wohnraum gehören grundsätzlich zu den steuerlich nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 EStG). Vorteile, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses in Form einer unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Wohnraum gewährt, stellen daher einen steuerpflichtigen Sachbezug dar (§ 19 Abs. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG). Vermietet der Arbeitgeber Wohnungen nicht überwiegend an fremde Dritte, sind die Mietvorteile nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort (ortsüblicher Mietwert) zu bewerten. Als ortsüblicher Mietwert ist die Kaltmiete zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung (BetrKV) umlagefähigen Kosten anzusetzen, die für eine nach Baujahr, Art, Größe, Ausstattung, Beschaffenheit und Lage vergleichbare Wohnung üblich ist (Vergleichsmiete). Ortsüblicher Mietwert ist auch der niedrigste Mietwert der Mietpreisspanne des Mietspiegels für vergleichbare Wohnungen zuzüglich der nach der BetrKV umlagefähigen Kosten, die konkret auf die überlassene Wohnung entfallen.

Bei dynamisch steigenden Mieten kann die im Mietspiegel abgebildete ortsübliche Vergleichsmiete aufgrund des relativ kurzen Betrachtungszeitraums von vier Jahren deutlich von niedrigeren Bestandsmieten langjähriger Mieter abweichen.

6 BFH, Urteil v. 7. 6. 2018, VI R 13/16, BStBl. 2019 II S. 371, BAAAG-94181

7 BFH, Urteil v. 4. 7. 2018, VI R 16/17, BStBl. 2019 II S. 373, LAAAG-94182

8 BFH-Urteil v. 4. 7. 2018, VI R 16/17, BStBl. 2019 II S. 373, LAAAG-94182

Der neu eingefügte § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG sieht einen gesetzliche Bewertungsabschlag vor. Danach unterbleibt der Ansatz eines Sachbezugs für eine dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zu eigenen Wohnzwecken überlassene Wohnung, soweit das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt mindestens 2/3 des ortsüblichen Mietwertes und dieser nicht mehr als 25 €/qm ohne umlagefähige Kosten i. S. der Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten beträgt. Beträgt die ortsübliche Kaltmiete mehr als 25 €/qm, ist der Bewertungsabschlag nicht anzuwenden.

Die Änderung ist nach § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2020 anzuwenden.

7. Pauschale für Mehraufwendungen als Berufskraftfahrer

Im neu eingefügten § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b EStG wird typisierend eine gesetzliche Pauschale – i. H. v. 8 € pro Kalendertag – für die den Arbeitnehmern, die ihre berufliche Tätigkeit vorwiegend auf Kraftfahrzeugen ausüben (z. B. Berufskraftfahrer) üblicherweise während einer mehrtägigen beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kraftfahrzeug des Arbeitgebers entstehenden Mehraufwendungen festgelegt. Der Ansatz dieser Pauschale erfolgt anstelle der tatsächlich entstehenden Mehraufwendungen; so können weiterhin auch höhere Aufwendungen als die 8 € nachgewiesen und geltend gemacht werden (z. B. auf der Grundlage des BMF-Schreibens vom 4. 12. 2012 (BStBl. I Seite 1249 – vereinfachter Nachweis). Die Entscheidung, die tatsächlich entstandenen Mehraufwendungen oder den gesetzlichen Pauschbetrag geltend zu machen, kann nur einheitlich im Kalenderjahr erfolgen.

Üblicherweise handelt es sich bei den entstehenden Mehraufwendungen um Aufwendungen, die bei anderen Arbeitnehmern mit Übernachtung anlässlich einer beruflichen Auswärtstätigkeit, typischerweise in den als Werbungskosten abziehbaren Übernachtungskosten mit enthalten sind. Als Aufwendungen i. S. d. neuen Nr. 5b kommen daher z. B. in Betracht:

- Gebühren für die Benutzung der sanitären Einrichtungen (Toiletten sowie Dusch- oder Waschgelegenheiten) auf Raststätten und Autohöfen,
- Park- oder Abstellgebühren auf Raststätten und Autohöfen,
- Aufwendungen für die Reinigung der eigenen Schlafkabine.

Wird anstelle der tatsächlichen Mehraufwendungen der neue gesetzliche Pauschbetrag geltend gemacht, ist die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen unbeachtlich; es müssen nur dem Grunde nach tatsächliche Aufwendungen entstanden sein. Der Pauschbetrag i. H. v. 8 € pro Kalendertag kann zusätzlich zu den gesetzlichen Verpflegungspauschalen beansprucht werden.

Der Arbeitgeber kann nach Maßgabe des § 3 Nr. 13 EStG oder des § 3 Nr. 16 EStG Erstattungen einheitlich im Kalenderjahr entweder bis zur Höhe der nachgewiesenen tatsächlichen Mehraufwendungen oder bis zur Höhe des neuen Pauschbetrages steuerfrei leisten.

Die Änderung ist gemäß § 52 Abs. 1 StG erstmals für den VZ 2020 anzuwenden.

8. Anhebung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen

Das Gesetz sieht eine Anhebung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen im Inland ab dem VZ 2020 vor (§ 9 Abs. 4a Satz 3 EStG i. V. m. § 52 Abs. 1 EStG).

9. Sonderausgabenabzug für Beiträge zu einer Basiskranken- und Pflegeversicherung

Die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG wurde in folgenden Punkten geändert:

- Der in Satz 2 der Vorschrift vorgesehene Sonderausgabenabzug für die von einem Steuerpflichtigen im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung getragenen Beiträge für eine Basiskranken- und Pflegeversicherung eines Kindes, für das ein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld besteht, wurde dahingehend geändert, dass es künftig keine Rolle mehr spielt, ob diese Beiträge durch Leistungen wirtschaftlich in Form von Bar- oder Sachunterhalt getragen wurden sowie ob das Kind über eigene Einkünfte verfügt.
- Nach dem neuen Satz 3 wird der Sonderausgabenabzug beim Auseinanderfallen der zivilrechtlichen Verpflichtung (als Versicherungsnehmer) zur Zahlung von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung für ein unterhaltsberechtigtes Kind und der wirtschaftlichen Belastung mit diesen Beiträgen grundsätzlich demjenigen gewährt, der durch die Zahlung der Beiträge wirtschaftlich belastet ist.
- In Satz 5 wird der Sonderausgabenabzug für geleistete Vorauszahlungen für eine Basiskranken- und Pflegeversicherung eingeschränkt. Zwar kann künftig im VZ der Zahlung das bis zu Dreifache der geschuldeten Beiträge abgezogen werden. Dafür ist eine unbeschränkte Berücksichtigung von Vorauszahlungen für eine Beitragsminderung nach Vollendung des 62. Lebensjahres nicht mehr möglich.

Die Änderungen der Vorschrift sind nach § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2020 anzuwenden.

10. Einschränkung des Sonderausgabenabzugs von Mitgliedsbeiträgen

Wenn eine Körperschaft Zwecke verfolgt, die mit einem Katalogzweck des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO vergleichbar und deshalb als gemeinnützig anzuerkennen sind, ist ein Abzug von Mitgliedsbeiträgen an diese Körperschaft als Sonderausgaben nach der neuen Nr. 5 des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG ausgeschlossen, wenn auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die den vergleichbaren Katalogzweck verfolgen, nicht als Sonderausgaben abgezogen werden können (vgl. § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 1 bis 4 EStG).

Mit dieser neuen Regelung will der Gesetzgeber eine unbeabsichtigte, planwidrige Regelungslücke beseitigen. Sie bezweckt eine Gleichbehandlung von Körperschaften, die einen gemeinnützigen Zweck i. S. d. Nr. 1 bis 4 verfolgen und Körperschaften, deren Zweck nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für gemeinnützig erklärt worden ist, weil deren Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend einem Zweck nach den Nr. 1 bis 4 fördert. So hat beispielweise der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9. 2. 2017 (V R 70/14, BStBl. II S. 1106) entschieden, Turnierbridge sei nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO als gemeinnützig anzuerkennen, weil es die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos fördere wie Schach. Schach ist nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO gemeinnützig. Mitgliedsbeiträge an einen Schachverein sind nach § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 1 EStG nicht als Sonderausgaben abziehbar. Hingegen können Mitglieder eines Turnierbridgevereins nach derzeitiger Rechtslage ihre Mitgliedsbeiträge als Sonderausgaben abziehen. Durch die Rechtsänderung ist es zukünftig auch Mitgliedern des Turnier-

	Bisher	Neu
Bei 24-stündiger Abwesenheit von Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	24 €	28 €
Für An- und Abreisetage, wenn an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag übernachtet wird	12 €	14 €
Für Fälle ohne Übernachtung bei Abwesenheit von mehr als 8 Stunden von Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	12 €	14 €



bridgevereins nicht mehr möglich, Mitgliedsbeiträge als Sonderausgaben abzuziehen.

Diese Änderung ist erstmals auf Mitgliedsbeiträge anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2019 gezahlt werden (§ 52 Abs. 18a EStG neu).

11. Gewerbliche Abfärbung von Verlusten

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkunftserzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt. Der BFH hatte mit Urteil v. 12. 4. 2018⁹ entschieden, dass es nicht zu einer solchen „Abfärbung“ kommt, wenn – isoliert betrachtet – die Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit negativ sind.

Der Gesetzgeber hat in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG geregelt, dass die gewerbliche Abfärbung unabhängig davon eintritt, ob aus der Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ein Gewinn oder Verlust eintritt oder ob die gewerblichen Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG positiv oder negativ sind.

Nach § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG ist die Änderung auch schon für Veranlagungszeiträume vor 2019 anzuwenden.

12. Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Der neu eingefügte § 17 Abs. 2a EStG definiert in Anlehnung an die Regelung des § 255 HGB die Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. v. § 17 EStG. Nach der nicht abschließenden, beispielhaften Aufzählung in § 17 Abs. 2a Satz 3 EStG gehören insbesondere folgenden Aufwendungen zu den nachträglichen Anschaffungskosten:

- offene oder verdeckte Einlagen,
- Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich¹⁰ veranlasst war,
- Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.

Der Gesetzgeber will mit dieser Neuregelung sicherstellen, dass solche Darlehensverluste – abweichend von den BFH-Urteilen v. 11. 7. 2017¹¹ und v. 20. 7. 2018 – auch dann gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, wenn das Darlehen nach den Grundsätzen des MoMiG zu behandeln ist. Leistet der Stpfl. über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital der Gesellschaft, sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf seine gesamten Anteile einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen.

Die Änderung ist nach § 52 Abs. 25a EStG erstmals auf Veräußerungen im Sinne von § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG nach dem 31. 7. 2019 anzuwenden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen gilt dies auch für Veräußerungen vor diesem Termin.

13. Änderungen betreffend beschränkt Steuerpflichtiger

13.1. Lokal Beschäftigte mit Einkünften aus inländischen öffentlichen Kassen

Durch die Ergänzung von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe b EStG werden lokal Beschäftigte mit Einkünften aus inländischen öffent-

¹⁰ Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte.

¹¹ BFH, Urteile v. 11. 7. 2017, IX R 36/15, BStBl. 2019 II S. 208, VAAAG-58248, und v. 20. 7. 2018, IX R 5/15, BStBl. 2019 II S. 194, HAAAH-00046

⁹ BFH, Urteil v. 12. 4. 2018, IV R 5/15, AAAAG-87921

lichen Kassen von der Einkommensbesteuerung in Deutschland ausgenommen, wenn sie in einem Staat tätig sind, für den kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) auf dem Gebiet der Einkommensteuer anzuwenden ist. Die Besteuerung dieses Personenkreises ist – anders als bei in das Ausland entsandtem Personal, für welches grundsätzlich das Kassenstaatsprinzip gilt – vorrangig Aufgabe des jeweiligen Tätigkeits- oder Wohnsitzstaats. Mit der Änderung wird für lokal Beschäftigte in Staaten, mit denen Deutschland kein DBA abgeschlossen hat, die Gefahr der Doppelbesteuerung ihrer Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen beseitigt. Wenn kein DBA mit dem Tätigkeitsstaat besteht und dieser die aus einer deutschen öffentlichen Kasse bezogenen Einkünfte im Rahmen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des lokal Beschäftigten besteuert, kommt es zu einer Doppelbesteuerung, wenn der andere Staat die Doppelbesteuerung nicht einseitig vermeidet. Die Ausnahme von der Besteuerung der Einkünfte lokal Beschäftigter aus inländischen öffentlichen Kassen gilt nicht im Anwendungsbereich eines DBA, weil insofern eine Doppelbesteuerung bereits aufgrund der Regelungen des DBA vermieden werden kann.

Die Regelung gilt u. a. für lokal Beschäftigte von deutschen Auslandsvertretungen und für lokal Beschäftigte, die im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit tätig sind. In Abgrenzung von entsandten Mitarbeitern, für die es bei der Besteuerung ihrer Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen bleibt, sind Lokal Beschäftigte solche Arbeitnehmer, die vor Ort oder in der Region gewonnen werden und nicht zuvor einen inländischen Wohnsitz hatten. Zu den lokal Beschäftigten gehören auch Personen, die ihren Wohnsitz in einem Nachbarstaat des Tätigkeitsstaats haben, diesen aber mit Blick auf das im Tätigkeitsstaat begründete Dienstverhältnis in den Tätigkeitsstaat verlegen.

Die Änderung ist gemäß § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2020 anzuwenden.

13.2. Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen

Ob Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen als inländische Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht i. S. d. § 1 Abs. 4 EStG unterliegen, richtet sich ausschließlich nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a letzter Halbsatz EStG. Durch die Ergänzung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 EStG wird präzisiert, dass die dort geregelte Ausnahme nicht für Wandelanleihen und Gewinnobligationen gilt. Die bisherige Formulierung führte zu Unklarheiten bei der Zuordnung entsprechender Erträge. Wandelanleihen und Gewinnobligationen sind als sonstige Kapitalforderungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu qualifizieren. In der Folge müssten Erträge aus Wandelschuldverschreibungen und Gewinnobligationen von § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c EStG erfasst sein, welcher sich auf Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 EStG bezieht. Dem steht die ausdrückliche gesetzliche Anordnung in § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a letzter Halbsatz EStG entgegen. Danach müssen die im ersten Halbsatz der Vorschrift genannten Voraussetzungen auch bei Erträgen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen erfüllt sein, damit es sich um inländische Einkünfte i. S. d. beschränkten Steuerpflicht handelt. Die Ausnahme des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 EStG findet somit keine Anwendung.

Die Änderung ist gemäß § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2020 anzuwenden.

13.3. Veranlagungspflicht für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

Im neuen § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. c EStG wird aus Gründen der Gleichbehandlung von unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern mit beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern geregelt, dass eine Veranlagungspflicht besteht, wenn

- nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen wurde

- Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug i. S. d. § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 und 4 und § 39b Abs. 3 Satz 9 bzw. § 39c Abs. 3 EStG ermittelt wurde
- Der Arbeitgeber Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug berechnet hat und dabei der Arbeitslohn aus einem früheren Dienstverhältnis des Kalenderjahres außer Betracht geblieben ist (Großbuchstabe „S“ in der Lohnsteuerbescheinigung)

Die Änderung ist nach § 52 Abs. 1 EStG erstmals ab dem VZ 2020 anzuwenden.

13.4. Aufhebung der Abgeltungswirkung des Kapitalertragssteuerabzugs

Die in § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG in der Fassung des Alters-einkünftegesetzes vom 5. 7. 2004 (BGBl. I S. 1427) geregelte Freistellung der hälftigen Bemessungsgrundlage für bestimmte Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht sowie Kapitalversicherungen mit Sparanteil ist auch auf Erträge anzuwenden, die im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt werden. Danach wird bei Verträgen, die nach dem 31. 12. 2004 abgeschlossen wurden, die Hälfte der steuerlichen Bemessungsgrundlage freigestellt, wenn die Versicherungsleistung nach Vollendung des 60. Lebensjahres des Steuerpflichtigen und nach Ablauf von zwölf Jahren seit dem Vertragsabschluss ausbezahlt wird. Bei Vertragsabschlüssen nach dem 31. 12. 2011 gilt § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG nach Vollendung des 62. Lebensjahres (§ 52 Abs. 28 Satz 7 EStG). Für die Bemessung der Kapitalertragsteuer bleibt diese Freistellung unberücksichtigt (§ 43 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG). Die Berücksichtigung der Freistellung kann somit nur im Rahmen der Einkommensteueranverlagung erfolgen. Kapitalerträge aus Versicherungsleistungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG) unterliegen gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a EStG der beschränkten Steuerpflicht, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Durch den Kapitalertragsteuerabzug (§ 43 Abs. 1 Nr. 4 EStG) gilt die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG als abgegolten. Damit die in § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG geregelte Freistellung auch bei beschränkt Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensteueranverlagung berücksichtigt werden kann, wird die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG für diese Einkünfte aufgehoben, wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird.

Die Änderung ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2016 zufließen (§ 52 Abs. 46 Satz 3 EStG).

14. Sonstige Änderungen im EStG

- Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug für Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG) bzw. im Rahmen des (schuldrechtlichen) Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG) ist künftig auch, dass die Identifikationsnummer des Ausgleichsberechtigten angegeben wird. Dies gilt erstmals für den VZ 2020 (§ 52 Abs. 1 EStG).
- Durch eine Klarstellung in § 32d Abs. 3 EStG wird geregelt, dass eine Pflichtveranlagung für Kapitalerträge, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, ungeachtet der Regelung des § 46 Abs. 2 EStG durchzuführen ist. Dies gilt nach § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2020.
- Der § 32c EStG, welche die Gewinnverteilung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft regelt, wird an europarechtliche Anforderungen angepasst. Die Gewinnverteilung für die Land- und Forstwirtschaft soll eine ausgeglichene tarifliche Besteuerung aufeinanderfolgender guter und schlechter Wj. gewährleisten. Hierzu wird das Besteuerungsverfahren umgestellt und eine Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eingeführt.
- Die Änderung ist erstmals für den VZ 2016 und mit der Maßgabe anzuwenden, dass der erste Betrachtungszeitraum die VZ 2014–2016 umfasst. Die weiteren Betrachtungszeiträume umfas-

sen die VZ 2017–2019 und 2020–2022. Letztmalig ist die Vorschrift für den VZ 2022 anzuwenden (vgl. § 52 Abs. 33a EStG).

- Der neu eingefügte § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG stellt klar, dass auch in DBA-Fällen eine Kürzung der ausländischen Steuer um entstandene Ermäßigungsansprüche vorzunehmen ist. Dies ist nach § 52 Abs. 1 EStG erstmals ab dem VZ 2020 anzuwenden.
- Nach einer Änderung des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG ist in den Fällen grenzüberschreitender Arbeitnehmerüberlassung künftig auch eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung zu beachten, wenn tatsächlich kein finanzieller Ausgleich an das ausländische Unternehmen geleistet wird, aber unter Fremden ein Ausgleich vereinbart worden wäre (Fremdvergleichsgrundsatz). Dies ist nach § 52 Abs. 1 EStG erstmals ab dem VZ 2020 anzuwenden.
- Beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern wird künftig auch eine Identifikationsnummer zugeteilt (§ 39 Abs. 3 EStG) und für sie kann auch ein betrieblicher Lohnsteuer-Jahresausgleich durchgeführt werden (§ 42b Abs. 1 Satz 1 EStG). Dies gilt gemäß § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2020.
- Im neuen § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c Satz 1 EStG wird geregelt, dass die Einkommensteuer auf Zinsen auch dann durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben wird, wenn die Zinsen aus einer Forderung stammen, die über eine Internet-Dienstleistungsplattform erworben wurde. Hintergrund für diesen zusätzlichen Kapitalertragsteueratbestand sind die als „Crowdfunding“ bezeichneten Geschäfte. Dabei erfolgt eine Kreditvergabe unter der Maßgabe, dass Kreditgeber anstelle einer Bank ein einzelner oder eine Vielzahl von Anlegern sind. Die Änderung ist nach § 52 Abs. 42 Satz 2 EStG erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2020 zufließen.
- Sonstige Bezüge, die an Stelle von Dividenden an einen im Ausland ansässigen Erwerber von Aktien einer Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gezahlt werden, sind nach dem neuen § 50d Abs. 13 EStG für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung den Dividenden, die von dieser Gesellschaft gezahlt werden, gleichgestellt. Damit wird sichergestellt, dass diese Zahlungen auch bei der Anwendung von DBA nach inländischem Ertragsteuerrecht besteuert werden können. Die Änderung ist nach § 52 Abs. 1 EStG erstmals ab dem VZ 2020 anzuwenden.

15. Gleichbehandlung von Aufwärtsverschmelzungen

Mit Urteil v. 26. 9. 2018¹² hatte der BFH entschieden, dass im Fall der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf ihre Muttergesellschaft, die ihrerseits Organgesellschaft ist, auf den Verschmelzungsgewinn weder auf der Ebene der Muttergesellschaft noch auf der Ebene der Organträgerin das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG anzuwenden ist. Dies führt zu einer steuerlichen Besserstellung der Aufwärtsverschmelzung auf eine Organgesellschaft gegenüber der Aufwärtsverschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft, die nicht Organgesellschaft ist.

Der BFH hatte in seinem Urteil darauf hingewiesen, dass hier eine Gesetzeslücke besteht, die seitens der Rechtsprechung nicht durch Rückgriff auf übergeordnete systematische Gesichtspunkte oder durch Gesetzesanalogie geschlossen werden kann. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG sieht eine Anwendung des pauschalen Betriebsausgaben-Abzugsverbots nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auf den Übertragungsgewinn bei der aufnehmenden Körperschaft vor. Eine Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG wird allerdings im Fall der Organschaft durch § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG vorbehaltlos suspendiert. Da ein Übertragungsgewinn nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG bei der übernehmenden Körperschaft außer Ansatz bleibt, ergibt sich nach dem bisherigen Wortlaut des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG auch keine Möglichkeit, das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot auf Ebene des Organträgers zur Anwendung zu bringen.

Die Vorschrift des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und 2 KStG n. F. wurde nunmehr dahingehend ergänzt, dass in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen ein Übertragungsgewinn oder -verlust nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG enthalten bleibt und die Regelungen des § 12 Abs. 2 UmwStG nicht bereits bei der Organgesellschaft, sondern erst auf Ebene des Organträgers angewendet werden („Bruttomethode“).

Die Änderung gilt erstmals für Umwandlungen, die nach dem Tag des Inkrafttretens zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register angemeldet werden (§ 34 Abs. 6f KStG).

16. Kein Freibetrag nach § 24 KStG für Investmentfonds

Bei bestimmten steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen wird gemäß § 24 Satz 1 KStG ein Freibetrag i. H. v. 5.000 € bei der Ermittlung des Einkommens gewährt. Der § 24 Satz 2 Nr. 1 KStG schließt Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören, von dieser Begünstigung aus. Der Freibetrag trägt bei steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihrer Rechtsform nach weder Gewinnausschüttungen noch ähnliche Leistungen vornehmen, welche bei den Empfängern zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen, und nur geringe Einkommen erzielen, dazu bei, Härten bei der Besteuerung zu vermeiden und das Besteuerungsverfahren zu vereinfachen.

Vor der Investmentsteuerreform wurden bis einschließlich VZ 2017 Erträge aus Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds den Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugeordnet. Seit dem 1. 1. 2018 werden Erträge aus Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds unter die mit Wirkung ab dem VZ 2018 neu eingefügten Tatbestände des § 20 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 3a EStG subsumiert. Dies führt dazu, dass der Ausschlussatbestand des § 24 Satz 2 Nr. 1 KStG ab dem VZ 2018 nun nicht mehr für Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds gilt, obwohl diese bis dahin ausdrücklich von der Begünstigung ausgeschlossen waren.

Der § 24 Satz 2 KStG n. F. wurde dahingehend ergänzt, dass in- und ausländische Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds, deren Erträge auf der Ebene ihrer Anleger Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 3a EStG darstellen, von der Steuerbegünstigung ausgenommen sind. Die Neuregelung betrifft der Körperschaftsteuerpflicht unterliegende (in- und ausländische) Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds, deren Einkünfte i. R. d. Veranlagungsverfahrens versteuert und nicht abgeltend besteuert werden.

Die Neuregelung ist gemäß § 34 Abs. 8b KStG erstmals für den VZ 2019 anzuwenden.

17. Gewerbesteuerbefreiung für Betreiber kleiner Solaranlagen

Natürliche Personen und Personenunternehmen sind nach § 2 Abs. 1 des Gesetzes zur vorläufigen Regelung des Rechts der Industrie- und Handelskammern Mitglied einer IHK, sofern sie zur Gewerbesteuer veranlagt werden. Hierbei kommt es auf die objektive Gewerbesteuerpflicht an und nicht darauf, ob das Unternehmen tatsächlich Gewerbesteuer zu zahlen hat. Nur ausdrücklich von der Gewerbesteuer befreite Unternehmen unterliegen nicht der Kammermitgliedschaft.

Der Gesetzgeber vertritt die Auffassung, dass kleine Solaranlagen typischerweise von Eigenheimbesitzern betrieben werden und in diesen Fällen vielfach nicht die Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund stehen, sondern insbesondere ökologische Überlegungen. Darüber hinaus erfüllt auch der Betrieb einer solchen Anlage regelmäßig den Tatbestand des stehenden Gewerbebetriebs i. S. d. § 2 Abs. 1 GewStG. Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass diese Betriebe re-

¹² BFH, Urteil v. 26. 9. 2018, I R 16/16, TAAAH-10780

gelmäßig wegen des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG keine Gewerbesteuer zu zahlen haben.

Da es nach Ansicht des Gesetzgebers gerechtfertigt zu sein scheint, die Kammermitgliedschaft für solche Betriebe zu vermeiden, ist in § 3 Nr. 32 GewStG vorgesehen, dass stehende Gewerbebetriebe, deren ausschließlicher Unternehmensgegenstand die Energiegewinnung und Vermarktung aus einer Solaranlage bis zu einer installierten Leistung von 10 Kilowatt (vgl. § 48 Abs. 2 Nr. 1 EEG) ist, von der Gewerbesteuer befreit werden. Damit besteht für diese Unternehmen auch keine Kammermitgliedschaft. Die Gewerbesteuerbefreiung hat allerdings zur Folge, dass diese Unternehmen eine Gewerbesteuererklärung abzugeben haben (§ 149 Abs. 1 Satz 2 AO). Hierin haben sie die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nachzuweisen.

Die Änderung ist nach § 36 Abs. 2 Satz 4 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2019 anzuwenden.

18. Kürzung für Gewinne aus Anteilen an ausländischen Gesellschaften

In seiner bisher geltenden Fassung sah der § 9 Nr. 7 GewStG eine Kürzung für Gewinne aus Anteilen an ausländischen Gesellschaften vor. Die Norm regelt zusammen mit § 9 Nr. 2a und 8 i. V. mit § 8 Nr. 5 GewStG die gewerbesteuerliche Behandlung von Dividenderträgen.

Die Vorschrift unterschied bisher zwischen Gesellschaften, die die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU erfüllen (§ 9 Nr. 7 Satz 1 letzter Halbsatz GewStG a. F.) und ausländischen Kapitalgesellschaften, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb der EU haben (§ 9 Nr. 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG a. F.). So bedurfte es bei den in § 9 Nr. 7 Satz 1 letzter Halbsatz GewStG a. F. genannten Gesellschaften für die Kürzung der Gewinnanteile einer Beteiligung von mind. 10 % zu Beginn des Erhebungszeitraums. Bei den in § 9 Nr. 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG a. F. genannten Kapitalgesellschaften ist eine Beteiligung von mind. 15 % erforderlich, die ununterbrochen seit Beginn des Erhebungszeitraums bestehen muss, und die Kapitalgesellschaft muss bestimmte Aktivitätsvoraus-

setzungen erfüllen. Daneben darf die Kapitalgesellschaft ihrerseits Beteiligungserträge nur von bestimmten nachgelagerten Beteiligungsgesellschaften beziehen. Diese jeweiligen Voraussetzungen waren gesondert nachzuweisen.

In seiner Entscheidung v. 20. 9. 2018 in der Rs. C-685/16 (EV)¹³ hatte der EuGH in diesen einschränkenden Tatbestandsvoraussetzungen einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des AEUV gesehen. Der § 9 Nr. 7 GewStG n. F. unterscheidet nun nicht mehr danach, ob es sich um eine Gesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im EU-Ausland oder übrigen Ausland handelt. Abgestellt wird dabei auf die 15 % Beteiligungsgrenze zu Beginn des Erhebungszeitraums. Die bisherigen Regelungen des § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG (Minderung des Kürzungsbetrags um unmittelbar mit den Gewinnanteilen im Zusammenhang stehenden Aufwand), § 9 Nr. 7 Satz 3 GewStG (Klarstellung, dass nach § 8b Abs. 5 KStG nicht abziehbare Betriebsausgaben keine Gewinnanteile sind) und § 9 Nr. 7 Satz 8 GewStG (Nichtanwendung der Kürzung auf Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds) bleiben bestehen und sind in § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG enthalten.

Nach § 36 Abs. 1 GewStG sind die Änderungen erstmals für den Erhebungszeitraum 2020 anzuwenden. Für vorhergehende Erhebungszeiträume sind für Gewinne aus Anteilen von Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb der EU weiter die Grundsätze der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 25. 1. 2019¹⁴ anzuwenden.

Teil 2 folgt in der Juniausgabe von „Die Steuer-Warte“

¹³ EuGH, Urteil v. 20. 9. 2018, Rs. C-685/16 „EV“, BStBl. 2019 II S. 111, PAAAG-95935

¹⁴ Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 25. 1. 2019, BStBl. 2019 I S. 91, BAAAH-06921

Die neuesten Entscheidungen des BFH



(Hinweise auf aktuelle BFH-Entscheidungen; Fundstellen dazu im BStBl. II werden in nachfolgenden Heften der Steuer-Warte auf der 4. Umschlagseite mitgeteilt.)

StW 5/1 AO: § 365 Abs. 3; FGO: § 51 Abs. 1, § 115 Abs. 2 Nr. 3; ZPO: § 45 Abs. 1; GG: Art. 101 Abs. 1

Unzulässige Selbstentscheidung abgelehnter Richter über einen Ablehnungsantrag – Anwendbarkeit des § 365 Abs. 3 AO

Entscheidet der abgelehnte Richter unter Verstoß gegen § 45 Abs. 1 ZPO selbst anstelle seines Vertreters über einen zulässigen Ablehnungsantrag, schlägt dieser Verstoß gegen den Anspruch auf den gesetzlichen Richter auf die Endentscheidung durch, ohne dass es darauf ankommt, ob das Ablehnungsgesuch in der Sache begründet ist oder nicht (Anschluss an BVerfG-Beschluss vom 11. 3. 2013, 1 BvR 2853/11, NJW 2013, 1665, Rz 38 ff.; ebenso bereits BFH-Beschlüsse vom 5. 4. 2017, III B 122/16, BFH/NV 2017, 1047, und vom 5. 6. 2019, IX B 121/18, BStBl. II 2019, 554; Aufgabe der bisherigen BFH-Rechtsprechung, z. B. BFH-Urteil vom 10. 8. 2006, II R 59/05, BStBl. II 2009, 758, unter II.1.a bb).

Auch wenn sämtliche Mitglieder eines Spruchkörpers im Hin-

blick auf eine von ihnen zuvor getroffene Kollegialentscheidung abgelehnt werden, ist ein solches Ablehnungsgesuch nur dann rechtsmissbräuchlich und daher unzulässig, wenn es gar nicht oder ausschließlich mit Umständen begründet wird, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt eine Besorgnis der Befangenheit rechtfertigen können. Dies ist nur dann der Fall, wenn der Ablehnungsantrag sich bereits ohne jedes Eingehen auf den Verfahrensgegenstand als unzulässig darstellt (Anschluss an BVerfG-Beschluss vom 20. 7. 2007, 1 BvR 2228/06, NJW 2007, 3771, unter II.2.a).

§ 365 Abs. 3 AO ist nicht anwendbar, wenn das Einspruchsverfahren mit dem Erlass des Änderungsbescheids objektiv beendet wird. Dies ist der Fall, wenn das FA dem Begehren des Steuerpflichtigen, so wie es sich im Zeitpunkt des Erlasses des Änderungsbescheids darstellt, mit diesem Bescheid in vollem Umfang Rechnung trägt.

16. 10. 2019 X B 99/19

StW 5/2 FGO: § 40 Abs. 2, § 102; AO: § 370; SchÜ: Art. 6, Art. 8, Art. 12

Verständigungsverfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen – Anschlussrevision

Das Verständigungs- und Schlichtungsverfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen hat obligatorischen Charakter, es führt daher bei Vorliegen der Voraussetzungen zwingend zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.

Wenn durch ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren endgültig festgestellt ist, dass eines der beteiligten Unternehmen durch Handlungen, die eine Gewinnberichtigung zur Folge haben, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat, dann besteht keine Verpflichtung zur Verfahrensdurchführung. Vielmehr hat die zuständige Behörde nach pflichtgemäßem Ermessen über die Durchführung des Verfahrens zu entscheiden.

Bei der Beurteilung, ob ein empfindlich zu bestrafender Verstoß vorliegt, ist auf die für das Unternehmen verantwortlich handelnde Person abzustellen. Ob diese Person tatsächlich bestraft wurde, ist nicht entscheidend. Es genügt die gerichtliche Feststellung einer straf- oder bußgeldbewehrten Gesetzesverletzung durch diese Person, die abstrakt betrachtet zu einer Ahndung führen kann.

Die Entscheidung über die Durchführung des Verfahrens liegt auch dann im pflichtgemäßen Ermessen der zuständigen Behörde, wenn die steuerliche Gewinnberichtigung und der strafgerichtlich festgestellte Verstoß gegen die steuerlichen Vorschriften im Hinblick auf die Besteuerungszeiträume und die Steuerbeträge nicht vollständig übereinstimmen.

Die Anschlussrevision setzt eine Beschwer voraus. Aufseiten des Beklagten kommt es auf die sog. materielle Beschwer an, die z. B. dann gegeben ist, wenn das FG einer Leistungsklage gegen die Finanzbehörde ganz oder teilweise stattgegeben hat. Hat das FG dagegen die Klage durch Sachurteil anstatt durch Prozessurteil abgewiesen, ist die Behörde wegen der weitergehenden Rechtskraft des Sachurteils nicht materiell beschwert.

25. 9. 2019 I R 82/17

StW 5/3 FGO: § 115 Abs. 2 Nr. 3, § 155; ZPO: § 246 Abs. 1, Abs. 2; BGB: § 2212, § 2213

Aufnahme eines ausgesetzten Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens durch die Erben oder den Testamentsvollstrecker

Wird ein Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren aufgrund des Todes der Beschwerdeführerin auf Antrag gemäß § 246 Abs. 1 Halbsatz 2 ZPO ausgesetzt und ein Testamentsvollstrecker bestellt, kann nur der Erbe das Verfahren aufnehmen, wenn die dem Rechtsstreit zugrunde liegenden Bescheide einen Steueranspruch begründen, der zu den Nachlassverbindlichkeiten gehört.

27. 1. 2020 VIII B 34/19 (VIII B 33/17)

StW 5/4 EStG: § 4 Abs. 1, Abs. 3, § 13 Abs. 1
Notwendiges Betriebsvermögen bei einem land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb

Ein vom Verpächter eines ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs erworbenes verpachtetes landwirtschaftliches Grundstück ist nur dann dem notwendigen Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs zuzuordnen, wenn es innerhalb eines überschaubaren Zeitraums (zwölf Monate) in das bestehende Pachtverhältnis des landwirtschaftlichen Betriebs bzw. bei parzellenweiser Verpachtung in eines der bestehenden Pachtverhältnisse einbezogen wird.

Ist eine Nutzung des hinzuerworbenen Grundstücks durch den Pächter des landwirtschaftlichen Betriebs bzw. bei parzellenweiser Verpachtung durch die Pächter der zu dem Betrieb gehörenden landwirtschaftlichen Grundstücke weder beabsichtigt noch innerhalb eines überschaubaren Zeitraums möglich, kann dieses durch eine geeignete Zuweisungsentscheidung dem gewillkürten Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs zugeordnet werden.

19. 12. 2019 VI R 53/16

StW 5/5 EStG: § 4e Abs. 3 Satz 3, § 5 Abs. 1, § 6a Abs. 3; HGB: § 242 Abs. 1, § 243 Abs. 1, § 249 Abs. 1, § 266 Abs. 3 B Nr. 1

Betriebsausgabenabzug der an einen Pensionsfonds entrichteten Leistungen beim sog. Kombinationsmodell

Kommt es im Rahmen des sog. Kombinationsmodells dazu, dass der bereits erdiente Teil einer Versorgungsanwartschaft (sog. Past-Service) auf einen Pensionsfonds übergeht und der noch zu erdienende Teil (sog. Future-Service) zugleich auf eine Unterstützungskasse übertragen wird, können die an den Pensionsfonds zur Übernahme der bestehenden Versorgungsverpflichtung oder Versorgungsanwartschaft entrichteten Leistungen nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG als Betriebsausgaben nicht im Umfang der in der Steuerbilanz insgesamt aufzulösenden Pensionsrückstellung abgezogen werden, sondern nur soweit die Auflösung dieser Rückstellung auf den bereits erdienten Teil der Anwartschaft entfällt (Parallelentscheidung zu BFH-Urteil vom 20. 11. 2019, XI R 42/18).

20. 11. 2019 XI R 52/17

StW 5/6 EStG: § 4e Abs. 3 Satz 3, § 6a Abs. 3
Betriebsausgabenabzug der an einen Pensionsfonds entrichteten Leistungen beim sog. Kombinationsmodell – Finanzierungsendalter bei unterschiedlichen Pensionsaltern nach Entgeltumwandlung

Kommt es im Rahmen des sog. Kombinationsmodells dazu, dass der bereits erdiente Teil einer Versorgungsanwartschaft (sog. Past-Service) auf einen Pensionsfonds übergeht und der noch zu erdienende Teil (sog. Future-Service) zugleich auf eine Unterstützungskasse übertragen wird, können die an den Pensionsfonds zur Übernahme der bestehenden Versorgungsverpflichtung oder Versorgungsanwartschaft entrichteten Leistungen nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG als Betriebsausgaben nicht im Umfang der in der Steuerbilanz insgesamt aufzulösenden Pensionsrückstellung abgezogen werden, sondern nur soweit die Auflösung dieser Rückstellung auf den bereits erdienten Teil der Anwartschaft entfällt (Parallelentscheidung zu BFH-Urteil vom 20. 11. 2019, XI R 52/17).

Bei verschiedenen gegenüber einem Arbeitnehmer im Rahmen einer Entgeltumwandlung jeweils erteilten Pensionszusagen mit jeweils unterschiedlichen Pensionsaltern nach Wahl des Berechtigten ist hinsichtlich des jeweiligen Finanzierungsendalters auf den in den einzelnen Zusagen festgelegten Entstehungszeitpunkt abzustellen.

20. 11. 2019 XI R 42/18

StW 5/7 EStG: § 7 Abs. 4; FGO: § 122 Abs. 2 Satz 3
Arbeitshilfe des BMF zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück – Beitrittsaufforderung

Im Revisionsverfahren stellt sich die Frage, ob die vom BMF zur Verfügung gestellte „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“ bei der Aufteilung eines vertraglich vereinbarten Kaufpreises aufgrund und Gebäude für Zwecke der AfA-Bemessung zugrunde gelegt werden kann. Der Senat hat das BMF zum Beitritt zu diesem Verfahren aufgefordert (§ 122 Abs. 2 Satz 3 FGO).

21. 1. 2020 IX R 26/19

StW 5/8 EStG: § 7g Abs. 3
Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags trotz durchgeführter Investition wegen unterbliebener Hinzurechnung im Investitionsjahr

Ein Investitionsabzugsbetrag kann gemäß § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG nachträglich im Jahr seines Abzugs rückgängig gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige im späteren Jahr der Investition zwar den (innerbilanziellen) Abzug von 40 % der Anschaffungskosten vornimmt, es aber unterlassen hat, den in einem Vorjahr abgezogenen Investitionsabzugsbetrag außerbilanziell hinzuzurechnen, und das FA auf dieser Grundlage den – nicht mehr änderbaren – Steuerbescheid für das Jahr der Investition erlassen hat.

3. 12. 2019 X R 11/19

StW 5/9 **EStG: § 8 Abs. 2, Abs. 3, § 19 Abs. 1 Nr. 1, § 42d Abs. 1 Nr. 1**

Eine tatsächlich nicht erbrachte Überführungsleistung führt nicht zu einem nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG zu bewertenden Vorteil

Der Endpreis i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG stellt auf den Endpreis für die konkret zu bewertende Leistung ab. Werden mehrere Leistungen zugewandt, ist für jede Leistung gesondert eine Verbiligung und ein damit einhergehender Vorteil zu ermitteln.

Wird dem Arbeitnehmer – anders als einem fremden Endkunden – tatsächlich keine Überführungsleistung (hier eines Fahrzeugs) erbracht, scheidet insoweit die Annahme eines nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG zu bewertenden geldwerten Vorteils aus.

16. 1. 2020 VI R 31/17

StW 5/10 **EStG: § 9 Abs. 1 Satz 1, Satz 3 Nr. 4, Abs. 2 Krankheitskosten bei einem Wegeunfall zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte**

Aufwendungen in Zusammenhang mit der Beseitigung oder Linderung von Körperschäden, die durch einen Unfall auf einer beruflich veranlassten Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eingetreten sind, können gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten abgezogen werden. Sie werden von der Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale nicht erfasst. Diese erstreckt sich nur auf fahrzeug- und wegstreckenbezogene Aufwendungen.

19. 12. 2019 VI R 8/18

StW 5/11 **EStG: § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 2 Nr. 1; FZA: Art. 16 Abs. 2, Anhang I Art. 9 Abs. 1, Abs. 2; GG: Art. 3 Abs. 1**

Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen bei steuerfreiem Arbeitslohn aus der Schweiz

Das Sonderausgabenabzugsverbot für Altersvorsorgeaufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in der Schweiz erzielten und im Inland steuerlich freigestellten Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit stehen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG), verstößt gegen die durch das Freizügigkeitsabkommen (FZA) gewährleisteten Grundsätze der Arbeitnehmerfreizügigkeit und Gleichbehandlung (Anschluss an das EuGH-Urteil Bechtel vom 22. 6. 2017, Rs. C-20/16, EU:C:2017:488, BStBl. II 2017, 1271).

Die durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. 12. 2018 (BGBl. I 2018, 2338) rückwirkend eingefügte Ausnahme vom Abzugsverbot in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG ist zwar nicht vom Wortlaut, wohl aber im Wege unionsrechtskonformer Auslegung auch für Fälle einer nichtselbstständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz anzuwenden. Dies gebietet der Grundsatz des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts, der sich auch auf den Inhalt des FZA erstreckt.

5. 11. 2019 X R 23/17

StW 5/12 **EStG: § 18 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 3; § 15; AO: § 141 Abs. 1**

Gewerblichkeit der Tätigkeit eines externen Datenschutzbeauftragten

Ein externer Datenschutzbeauftragter übt auch dann, wenn er zugleich als Rechtsanwalt tätig ist, keinen in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Katalogberuf aus.

Da ein Datenschutzbeauftragter ohne eine akademische Ausbildung tätig werden kann, übt er auch keine dem Beruf des Rechtsanwalts ähnliche Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aus (Anschluss an BFH-Urteile vom 5. 6. 2003, IV R 34/01 BStBl. II 2003, 761; vom 26. 6. 2003, IV R 41/01, BFH/NV 2003, 1557).

Die Tätigkeit des externen Datenschutzbeauftragten ist auch nicht den sonstigen selbstständigen Tätigkeiten i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zuzuordnen.

14. 1. 2020 VIII R 27/17

StW 5/13 **EStG: § 20 Abs. 2 Nr. 7, Abs. 4, Abs. 6, § 52a Abs. 10 Satz 8**

Berücksichtigung von Verlusten aus sog. Vollrisikozertifikaten

Nach dem 30. 6. 2009 realisierte Verluste aus der Veräußerung von sog. Vollrisikozertifikaten, die nach dem 14. 3. 2007 angeschafft wurden, unterfallen § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 4, Abs. 6 EStG i. d. F. des Streitjahres.

Gewinn i. S. d. § 20 Abs. 4 EStG ist der Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung nach Abzug der Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, und den Anschaffungskosten. Erfasst ist auch ein negativer Gewinn – ein Veräußerungsverlust –, und zwar selbst dann, wenn dieser von außerhalb des Kapitalmarktes liegenden Gründen (z. B. der Insolvenz des Emittenten eines Zertifikates) beeinflusst ist.

29. 10. 2019 VIII R 16/16

StW 5/14 **EStG: § 22 Nr. 4 Satz 3**
Abzugsverbot für Wahlkampfkosten eines erfolglosen Bewerbers für ein Mandat im Europäischen Parlament

Auch erfolglose Bewerber um ein Mandat im Europäischen Parlament können ihre Wahlkampfkosten nicht als Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften abziehen.

Wahlkampfkosten zur Erlangung eines Mandats im Europäischen Parlament sind auch Aufwendungen für die Erlangung des Kandidatenstatus, die organisatorische Vorbereitung als Kandidat sowie die Aufwendungen zum Erhalt des Nachrückerstatus.

10. 12. 2019 IX R 32/17

StW 5/15 **EStG: § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3, § 20 Abs. 2, § 22 Nr. 2; BGB: § 631, § 797, § 807, § 808; GG: Art. 3 Abs. 1**

Veräußerung von Tickets für das Finale der UEFA Champions League als privates Veräußerungsgeschäft

Champions-League-Tickets zählen zu den „anderen Wirtschaftsgütern“, die Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sein können.

§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst auch Einkünfte aus der Veräußerung von Wertpapieren, soweit sie nicht zu § 20 EStG gehören.

Champions-League-Tickets sind keine Gegenstände des täglichen Gebrauchs i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

29. 10. 2019 IX R 10/18

StW 5/16 **EStG: § 38 Abs. 1, Abs. 3, § 41a Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4, § 42d Abs. 1 Nr. 1**

Keine Kürzung der einbehaltenen Lohnsteuer bei überwiegend nicht qualifiziertem Betrieb eines Handelsschiffes im Wirtschaftsjahr

Eine Kürzung der einbehaltenen Lohnsteuer nach § 41a Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG kommt nicht in Betracht, wenn das Schiff im maßgebenden Lohnzahlungszeitraum nicht im internationalen Verkehr betrieben wird. Ein qualifizierter Betrieb an wenigen Tagen im Jahr reicht daher nicht aus, um die einbehaltene Lohnsteuer für das gesamte Wirtschaftsjahr zu kürzen.

18. 12. 2019 VI R 30/17

StW 5/17 **KStG: § 8 Abs. 7 Nr. 2, Abs. 9, § 34 Abs. 6 Satz 10**

Anwendung der Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9 KStG auch auf sog. Altverluste

§ 8 Abs. 9 KStG erfordert nicht, dass im Zeitpunkt der Anwendung der Norm noch eine strukturell dauerdefizitäre Tätigkeit i. S. d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG ausgeübt wird; es genügt, dass die festgestellten Dauerverluste aus einer solchen Tätigkeit herrühren.

23. 9. 2019 I R 25/17

StW 5/18 GrEStG: § 4 Nr. 1; GG: Art. 7; ThürSchulG: § 13; ThürSchfTG: § 4, § 6, § 10

Gründerwerbsteuerbefreiung für kirchlichen Schulträgerwechsel

Das Prüfungs- und Zeugnisrecht einer staatlich anerkannten Ersatzschule ist öffentlich-rechtlicher Natur.

Geht mit der Trägerschaft an einer staatlich anerkannten Ersatzschule auch das Prüfungs- und Zeugnisrecht über, handelt es sich um den Übergang öffentlich-rechtlicher Aufgaben i. S. d. § 4 Nr. 1 GrEStG.

27. 11. 2019 II R 40/16

StW 5/19 GrEStG: § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1

Dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen als gründerwerbsteuerrechtliche Gegenleistung

Verpflichtet sich der Käufer beim Kauf eines Grundstücks, dieses dem Verkäufer ohne angemessenes Entgelt zur Nutzung zu überlassen, liegt darin eine Gegenleistung für das Grundstück.

5. 12. 2019 II R 37/18

StW 5/20 UStG: § 1 Abs. 1 Nr. 1

Zuschüsse einer Stadt an einen Fremdenverkehrsverein

Leistungen eines Fremdenverkehrsvereins an eine Stadt und einen Regionalverband gegen einen „Sachkostenzuschuss“, „Mietkostenzuschuss“ und „allgemeinen Zuschuss“ können steuerbare Leistungen sein, auch wenn die Allgemeinheit Vorteile aus den streitgegenständlichen Leistungen ziehen soll.

18. 12. 2019 XI R 31/17

StW 5/21 UStG: § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 4 Nr. 9 Buchst. b, § 10 Abs. 1, § 16; RL 77/388/EWG: Art. 2, Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a, Art. 13 Teil B Buchst. f; RL 2006/112/EG: Art. 1 Abs. 2, Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 73, Art. 135 Abs. 1 Buchst. i, Art. 137; AEUV: Art. 107; FGO: § 133

Umsatzsteuerbesteuerung beim Betreiben von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit ist mit Unionsrecht vereinbar – Antrag auf Entscheidung des Gerichts

Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit (Glücksspiel mit Geldeinsatz) sind umsatzsteuerbar.

Ein Aufsteller von Geldspielautomaten kann sich für Umsätze bis einschließlich 5. 5. 2006 auf die Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B Buchst. f der RL 77/388/EWG berufen (Bestätigung des BFH-Urteils vom 12. 5. 2005, V R 7/02, BStBl. II 2005, 617).

Ein Aufsteller von Geldspielautomaten kann sich für Umsätze ab dem 6. 5. 2006 nicht auf die Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B Buchst. f der RL 77/388/EWG oder des Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL berufen (Bestätigung des Senatsurteils vom 10. 11. 2010, XI R 79/07, BStBl. II 2011, 311).

§ 6 SpielbkV ist in Bezug auf die Umsatzsteuer zum 1. 1. 1968 außer Kraft getreten.

Bei Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit, die aufgrund zwingender gesetzlicher Vorschriften so eingestellt sind, dass ein bestimmter Prozentsatz der Spieleinsätze als Gewinn an die Spieler ausbezahlt wird, besteht die vom Betreiber für die Bereitstellung der Automaten tatsächlich erhaltene Gegenleistung nur in dem Teil der Einsätze, über den er effektiv selbst verfügen kann (Bestätigung des EuGH-Urteils Glawe vom 5. 5. 1994, Rs. C-38/93, EU:C:1994:188, BStBl. II 1994, 548).

Die Umsatzsteuer und eine innerstaatliche Sonderabgabe auf Glücksspiele dürfen kumulativ erhoben werden, sofern die Sonderabgabe nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat (Anschluss an das EuGH-Urteil Metropolis Spielstätten vom 24. 10. 2013, Rs. C-440/12, EU:C:2013:687, HFR 2013, 1166).

Ob es gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot verstößt, dass bei öffentlichen Spielbanken die Umsatzsteuer auf die Spielbankabgabe angerechnet wird, ist im Klageverfahren wegen Umsatzsteuer nicht entscheidungserheblich. Einer Aussetzung des Revisionsverfahrens bis zum Abschluss des Beihilfeverfahrens SA.44944 bedarf es daher nicht.

Der Antrag auf Entscheidung des Gerichts (§ 133 FGO) ist nur gegen Entscheidungen in Rechtspflegeangelegenheiten zulässig.

11. 12. 2019 XI R 13/18

StW 5/22 UStG: § 2 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2, § 13a Abs. 1; AO: § 41, § 73; RL 77/388/EWG: Art. 4 Abs. 1, Abs. 4, Art. 21 Abs. 1 Buchst. a, Abs. 3; UStG 1951: § 2 Abs. 2 Nr. 2 Umsatzsteuerrechtliche Organschaft

Dem EuGH werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 i. V. m. Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 der RL 77/388/EWG dahingehend auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat gestatten, anstelle der Mehrwertsteuergruppe (des Organkreises) ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe (den Organträger) zum Steuerpflichtigen zu bestimmen?

2. Falls die Frage 1 verneint wird: Sind Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 i. V. m. Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 der RL 77/388/EWG insoweit berufbar?

3. Ist bei der nach Rz 46 des EuGH-Urteils Larentia + Minerva (vom 16. 7. 2015 Rs. C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rz 44 f.) vorzunehmenden Prüfung, ob das in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG enthaltene Erfordernis der finanziellen Eingliederung eine zulässige Maßnahme darstellt, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet ist, ein strenger oder ein großzügiger Maßstab anzulegen?

4. Sind Art. 4 Abs. 1, Abs. 4 Unterabs. 1 der RL 77/388/EWG dahingehend auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat gestatten, im Wege der Typisierung eine Person als nicht selbstständig i. S. d. Art. 4 Abs. 1 der RL 77/388/EWG anzusehen, wenn sie in der Weise finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers (Organträgers) eingegliedert ist, dass der Organträger seinen Willen bei der Person durchsetzen und dadurch eine abweichende Willensbildung bei der Person verhindern kann?

(Az. beim EuGH: Rs. C-141/20)

11. 12. 2019 XI R 16/18

StW 5/23 UStG: § 10 Abs. 1, § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 2; RL 2006/112/EG: Art. 73, Art. 79 Buchst. b, Art. 90 Abs. 1 Änderung der Bemessungsgrundlage bei Rabatten im Punktsystem

Beteiligt sich ein Unternehmer an einem von einem Dritten betriebenen Rabattsystem, das an Kunden des Unternehmers umsatzabhängige Punkte ausgibt, so mindert sich die Bemessungsgrundlage des Unternehmers erst, wenn der Kunde die Punkte tatsächlich einlöst.

16. 1. 2020 V R 42/17

StW 5/24 UStG: § 15 Abs. 4 Sätze 1 bis 3; RL 2006/112/EG: Art. 173 Abs. 1, Art. 174, Art. 175; AO: § 162; FGO: § 96 Abs. 1, § 118 Abs. 2

Ermittlung abziehbarer Vorsteuer – Überprüfung von Schätzungen

Eine Schätzung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuer unter Verwendung eines selektiven Personalschlüssels ist nicht als sachgerechte Schätzung anzusehen; es besteht daher kein Vorrang gegenüber einer Schätzung anhand des Verhältnisses der gesamten steuerfreien zu den steuerpflichtigen Umsätzen.

Nimmt das FG gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO, § 162 AO eine eigene Schätzung von Besteuerungsgrundlagen vor, ist nur diese Schätzung Gegenstand des Revisionsverfahrens und gehört zu den tatsächlichen Feststellungen i. S. d. § 118 Abs. 2 FGO. Eine Überprüfung der gerichtlichen Schätzung im Revisionsverfahren ist hinsichtlich der Zulässigkeit, der Einhaltung der verfahrensrechtlichen Voraussetzungen sowie der Schlüssigkeit und Plausibilität des Ergebnisses der Schätzung möglich.

23. 10. 2019 XI R 18/17

Bücherschau



Dahl/Göpfert/Helm

Arbeitsrechtlicher Umgang mit Pandemien

(Praxisleitfaden am Beispiel der Corona-Krise)

Betriebs-Berater-Schriftenreihe Arbeitsrecht
1. Auflage, April 2020, 278 Seiten, Broschur, 89 €
Deutscher Fachverlag GmbH
ISBN 978-3-8005-1746-6

Dieser hochaktuelle Praxisleitfaden beantwortet die dringendsten Fragen, die sich bei Ausbruch einer Pandemie für die Betriebsparteien stellen – konkret am Beispiel der Corona-Krise. Dabei werden die Fragestellungen jeweils sowohl aus Sicht des Arbeitsgebers wie auch des Betriebsrats betrachtet. Es geht dabei um konkrete Hilfestellungen von Praktikern für Praktiker bei Herausforderungen durch Pandemien.

Das Buch beantwortet ganz aktuelle Fragen zu u. a. zu den Themen:

- Kurzarbeit
- Homeoffice/Mobile Work
- Flexibilisierung der Arbeitszeit
- Entgeltfortzahlung/Datenschutz
- Rechtliche Grundlagen für Videokonferenzen
- Betriebliche Ordnung
- Restrukturierung
- Zeitarbeit
- Maßnahmen des Gesundheitsschutzes
- Sonderbelastung systemrelevanter Berufe

Die Autoren sind Praktiker mit langjähriger Erfahrung in der Beratung von Arbeitgebern sowie von Betriebs- und Personalräten.

Das Werk richtet sich an Personalabteilungen, an Betriebs- und Personalräte, an Rechtsanwälte und an Richter.

Sebastian Spiegelberger

Vermögensnachfolge

Gestaltung nach Zivil- und Steuerrecht
Handbuch

3. Auflage 2020, Hardcover (in Leinen), XLIII, 745 Seiten, 119 €
C.H.BECK Verlag
ISBN 978-3-406-71109-1

Dieses Werk liefert dem Rechtsanwender eine vernetzte zivil- und steuerrechtliche Darstellung für alle Facetten der Vermögensnachfolge. Im Mittelpunkt der Neuauflage steht dabei das Erbschaftsteuerreformgesetz mit seinen grundlegenden Änderungen bei der Besteuerung von Erbfällen und Schenkungen. Ein hochkarätiges Team aus erfahrenen Anwälten und Notaren analysiert diese und weitere aktuelle Rechtsentwicklungen und erklärt sie anhand zahlreicher Beispiele und Abbildungen anschaulich für den Rechtspraktiker.

Wichtige Inhalte sind u. a.:

- Dogmatik der vorweggenommenen Erbfolge
- Grundzüge des Überlassungsvertrages
- Ausstattung
- Nießbrauchsgestaltungen
- Wohnrecht und Leibgeding

- Überlassung mit wiederkehrenden Bezügen
- Sukzessiverwerb und Kettenschenkung
- Entgeltliche und teilentgeltliche Rechtsgeschäfte

Das Werk richtet sich an Rechtsanwälte, Notar, Steuerberater, an erfahrene Praktiker in der Finanzverwaltung sowie an Finanzrichterinnen und -richter.

Musielak/Voit

Zivilprozessordnung: ZPO

XXXIV, 3.033 Seiten, in Leinen, 169 €
Verlag Vahlen, 17. neubearbeitete Auflage 2020
ISBN 978-3-8006-6099-5

Der Musielak/Voit bietet ebenso praxisgerechte wie wissenschaftlich fundierte Antworten zur Zivilprozessordnung. Seine besondere Klasse beweist das Werk vor allem in herausfordernden Situationen, wo es stets mit praxistauglichen Lösungen aufwartet. Ausgewertet wird die ganze Bandbreite der Rechtsprechung, auch die der Instanzgerichte.

Die Neuauflage bringt den Kommentar auf den Rechtsstand 1. 1. 2020. Berücksichtigt sind insbesondere:

- das Gesetz zur Regelung der Wertgrenze für die Nichtzulassungsbeschwerde
- Gesetz zur Einführung einer Karte für Unionsbürger und Angehörige des Europäischen Wirtschaftsraums mit Funktion zum elektronischen Identitätsnachweis sowie zur Änderung des Personalausweisgesetzes und weiterer Vorschriften
- die Bekanntmachung über das Inkrafttreten des 2. Gesetzes zur Änderung der Haftungsbeschränkung in der Binnenschifffahrt
- das Gesetz zur Förderung der Freizügigkeit von EU-Bürgerinnen und Bürgern sowie zur Neuregelung verschiedener Aspekte des Internationalen Adoptionsrechts

Ein sorgsam ausgewähltes Autorenteam, zusammengesetzt aus Richtern, Rechtsanwälten und Professoren garantiert einen fundierten und praxisnahen Großkommentar.

Das Werk wendet sich an Juristen, die präzise und aktuell Auskunft suchen, insbesondere an Richter, Rechtsanwälte, Rechtspfleger, Rechtsreferendare sowie an Praktiker in der Finanzverwaltung.

Schmidt u. a.

Einkommensteuergesetz: EStG

XXXII, 2.684 Seiten, in Leinen, 115 €
C.H.BECK, 39. Auflage 2020
ISBN 978-3-406-74300-9

Als traditionsreicher und renommierter Jahreskommentar berücksichtigt der „Schmidt“ in seiner Kommentierung mit Rechtsstand 1. 2. 2020 alle Änderungen des Erscheinungsjahres.

Verarbeitet sind:

- Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (JStG 2019)
- Neuregelung der Sachbezüge
- Jobticket
- Anhebung der Verpflegungsmehraufwendungen
- Elektrofahrzeuge als Dienstwagen
- Steuerbefreiung von Fortbildungsleistungen des Arbeitgebers
- Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder
- Bewertungsabschluss für Mitarbeiterwohnungen in hochpreisigen Ballungsgebieten

Redaktion „Steuer-Warte“: Florian Köbler, Friedrichstraße 169, 10117 Berlin, Telefon (0 30) 2 06 25 66 00, Telefax (0 30) 2 06 25 66 01, E-Mail: florian.koebler@bfg-mail.de · Verlag Steuer-Gewerkschaftsverlag, Vorsitzender: Thomas Eigenthaler, Friedrichstraße 169, 10117 Berlin, Telefon (0 30) 2 06 25 66 50, Telefax (0 30) 2 06 25 66 01, E-Mail: stg-verlag@dstg.de · Anzeigenverwaltung: STGV Steuer-Gewerkschaftsverlag, Anzeigenabteilung, Friedrichstraße 169, 10117 Berlin, Telefon (0 30) 2 06 25 66 50, Telefax (0 30) 2 06 25 66 01, E-Mail: stg-verlag@dstg.de · Gültig ist Anzeigentarif Nr. 26 vom 1. Oktober 2016 · Bezugspreis: Einzelnummer 4,90 €, Jahresabonnement 49,90 € inklusive Porto und Mehrwertsteuer · Nachdruck – auch auszugsweise – nur mit Genehmigung des Verlages · Die „Steuer-Warte“ erscheint 10-mal jährlich · Herstellung: L.N. Schaffrath GmbH & Co. KG DruckMedien, Marktweg 42–50, 47608 Geldern.

- Gesetz gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmissbrauch
- Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus
- Zweites Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz EU
- Drittes Bürokratieentlastungsgesetz
- Brexit-Steuerbegleitgesetz
- Des Weiteren werden auf bewährte Weise zahlreiche neue Urteile, neue Verwaltungserlasse sowie die neue Fachliteratur in der Kommentierung verarbeitet.

Der handliche Kommentar richtet sich an Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, die Finanzverwaltung sowie an die Finanzgerichtsbarkeit und an die Steuerabteilungen von Unternehmen.

Maria Marquardsen

Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf?

IfSt-Schrift 534 (2020), 15 € zzgl. Versandkosten
 Institut für Finanzen und Steuern in Medienkooperation mit
 DER BETRIEB
 ISBN 978-3-89737-196-5
 Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

In der Corona-Krise rücken Gesetzgebungsbefugnisse der EU besonders in den Fokus. Was regelt die EU, was die Nationalstaaten? Und

wann, wenn nicht jetzt, müssen Maßnahmen zum wirtschaftlichen, sozialen und territorialen Zusammenhalt und zur Solidarität zwischen den Mitgliedstaaten in den Blick genommen werden. Solidarität ist eines der Ziele und Leitwerte der EU. Gerade die Solidaritätsklausel des Art. 222 AEUV bringt dies besonders zum Ausdruck. Sowohl die Union als auch die Mitgliedstaaten untereinander handeln im Katastrophenfall gemeinsam „im Geist der Solidarität“.

Gemeinsames Handeln im Steuerrecht steht allerdings bisher unter dem Vorbehalt der Einstimmigkeit, die zu erreichen meist langwierige Verhandlungen erfordert. Weil die steuerrechtliche Harmonisierung allerdings insgesamt hinter dem aus Sicht der Kommission eigentlich Erforderlichen deutlich zurückbleibt, legte die Kommission 2019 einen Vorschlag zur Reform des Gesetzgebungsverfahrens in Steuersachen vor. Im Kern geht es um einen schrittweisen Übergang vom politischen Einstimmigkeitserfordernis im Rat zur qualifizierten Mehrheitsentscheidung (majority voting). Bisher konnte sich diese Idee insbesondere aufgrund des Widerstandes seitens einiger Staaten nicht durchsetzen. Das Thema steht aber weiterhin auf der Agenda der EU-Kommission.

Dies gab Anlass, den Vorschlag der EU-Kommission und alternative Reformüberlegungen hinsichtlich ihrer zu erwartenden Auswirkungen auf die zukünftige europäische Gesetzgebung sowie die Vereinbarkeit der jeweiligen Änderungen mit den Vorgaben des deutschen Verfassungsrechts zu untersuchen. Das Werk soll einen Beitrag in der Diskussion um den zukünftig einzuschlagenden Weg in der europäischen Steuergesetzgebung liefern.

(Quelle: Vorwort von Institut von Finanzen und Steuern)

Nachtrag von Fundstellen im BStBl. II der in der StW vorab veröffentlichten BFH-Entscheidungen

(„Die neuesten Entscheidungen des BFH“)

Jahrgang	Nr. StW/ lfd. Nr.	Aktenzeichen	BStBl. II	Jahrgang	Nr. StW/ lfd. Nr.	Aktenzeichen	BStBl. II
2013	3/42	V R 22/11	2020, 126	2019	11/34	V R 7/17	2020, 177
2015	3/54	V R 41/13	2020, 129	2019	12/16	V R 41/17	2020, 164
2018	7-8/24	IV R 5/15	2020, 118	2020	3/17	VI R 23/17	2020, 162
2019	1-2/30	II B 8/18	2020, 153	2020	3/21	IX R 8/18	2020, 122
2019	10/59	XI R 1/18	2020, 132	2020	3/26	IV R 59/16	2020, 147
2019	11/2	IV R 47/16	2020, 142	2020	3/48	XI R 19/17	2020, 172
2019	11/26	II R 20/17	2020, 159	2020	3/52	V R 5/18	2020, 136
2019	11/27	II R 24/16	2020, 157				