

Einkommensteuer-Info (65/2018)

In dieser Ausgabe

1	Aus der Gesetzgebung	1
1.	Jahressteuergesetz 2018	1
1.1.	Gesetzgebungsverfahren	1
1.2.	Umwandlung einer Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz in eine Ehe	2
1.3.	Elektrofahrzeuge / Hybridelektrofahrzeuge.....	4
1.4.	Betriebliche Fahrräder und neue Steuerfreiheit	6
2	Aus der Rechtsprechung	7
1.	Geschäftswagen und Kostendeckelung: Das BVerfG entscheidet.....	7
3	Abkürzungsverzeichnis	9

1 Aus der Gesetzgebung

1. Jahressteuergesetz 2018

1.1. Gesetzgebungsverfahren

Der Deutsche Bundestag hat in seiner 61. Sitzung am 8. November 2018 den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuer ausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (vormals: Jahressteuergesetz 2018) angenommen.¹ Der Gesetzesbeschluss berücksichtigt die Beschlussempfehlung und den Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages.²

Der Deutsche Bundesrat hat diesem Gesetzespaket am 23. November 2018 zugestimmt.³ Nachfolgend wird auf aus ertragsteuerlicher Sicht wesentliche Änderungen eingegangen.

¹ BR-Drucks. 559/18 v. 9.11.2018

² BT-Drucks. 19/5595 v. 7.11.2018

³ BR-Drucks. 559/18 v. 23.11.2018

1.2. Umwandlung einer Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz in eine Ehe

Bis zum 30. September 2017 war eine Eheschließung für gleichgeschlechtliche Personen unzulässig. Es bestand aber seit dem 1. August 2001 die Möglichkeit, eine eingetragene Lebenspartnerschaft zu begründen.

Praxishinweis

Für die einkommensteuerliche Behandlung werden die eingetragenen Lebenspartnerschaften mittlerweile der Ehe gleichgestellt⁴.

Durch das Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts (Eheöffnungsgesetz – Eheöffnungsg)⁵ ist die Eheschließung ab Inkrafttreten am 1. Oktober 2017 auch für gleichgeschlechtliche Personen begründbar.

Praxishinweis

Seit Inkrafttreten dieses Gesetzes können keine eingetragenen Lebenspartnerschaften mehr begründet werden.

Bestehende gleichgeschlechtliche eingetragene Lebenspartnerschaften können in eine Ehe umgewandelt werden. Dazu sind bestimmte Erklärungen abzugeben.⁶ Entsprechend der Gesetzesbegründung sollen nach der Umwandlung der eingetragenen Lebenspartnerschaft in eine Ehe die Lebenspartnerinnen oder Lebenspartner die gleichen Rechte und Pflichten haben, als ob sie am Tag der Begründung der eingetragenen Lebenspartnerschaft geheiratet hätten.

Praxishinweis

Auch für gleichgeschlechtliche Ehen ergibt sich die Möglichkeit der Zusammenveranlagung, jetzt aber unmittelbar aus § 26 Abs. 1 EStG.

Da der Gesetzgeber von dem Begriff "Ehe" spricht und hierunter nunmehr auch die Ehe unter Personen gleichen Geschlechts fällt, ist § 2 Abs. 8 EStG insoweit nicht einschlägig.

Fraglich war, ob die **(rückwirkende) Umwandlung** einer eingetragenen Lebenspartnerschaft in eine Ehe eine (rückwirkende) Zusammenveranlagungsmöglichkeit auch für bestandskräftige und festsetzungsverjährte Zeiträume ermöglicht.

⁴ § 2 Abs. 8 EStG

⁵ Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts (Eheöffnungsg) v. 20.07.2017, BGBl I 2017, 2787

⁶ § 20a Lebenspartnerschaftsgesetz

Nach Auffassung der Finanzverwaltung stellt die nachträgliche Umwandlung einer eingetragenen Lebenspartnerschaft in eine Ehe ein "Ereignis" i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Das Ereignis sollte allerdings kein rückwirkendes Ereignis im steuerrechtlichen Sinne sein.⁷

Demgegenüber hat sich das FG Hamburg⁸ dieser einschränkenden Rechtsauslegung nicht angeschlossen und die Umwandlung der eingetragenen Lebenspartnerschaft in eine Ehe als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO eingeordnet. Die vierjährige Festsetzungsfrist beginnt nach Ansicht des FG Hamburg erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Umwandlung in eine Ehe stattgefunden hat.⁹

Der Gesetzgeber hat diese Rechtsauslegung entschärft. Durch eine Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung¹⁰ wird nunmehr Folgendes bestimmt:

Wurde eine Lebenspartnerschaft bis zum 31. Dezember 2019 gemäß § 20a des Lebenspartnerschaftsgesetzes in eine Ehe umgewandelt, sind § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 sowie § 233a Absatz 2a der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden, soweit die Ehegatten bis zum 31. Dezember 2020 den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zur nachträglichen Berücksichtigung an eine Ehe anknüpfender und bislang nicht berücksichtigter Rechtsfolgen beantragt haben.“

Der Gesetzgeber begründet seine Gesetzesänderung mit dem Interesse an der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit. Eine nachträgliche Berücksichtigung von an eine Ehe anknüpfende - bislang aber noch nicht berücksichtigte - Rechtsfolgen können beantragt werden. Dies gilt insbesondere für die Möglichkeit der Beantragung der Zusammenveranlagung mit Anwendung des Splittingtarifs. Mit der Regelung will es der Gesetzgeber dem betroffenen Personenkreis innerhalb einer gesetzlich bestimmten Frist ermöglichen, die Anpassung von Steuerbescheiden ungeachtet zwischenzeitlich eingetretener Bestandskraft und nach bisherigem Recht eingetretener Festsetzungsverjährung herbeizuführen.

Praxishinweis

Das beim BFH rechtsanhängige Verfahren in der Rechtssache III R 57/18 dürfte nach der Änderung der Steuerbescheide auf Grundlage der vorgenannten Gesetzesänderung klaglos zu stellen sein.

⁷ OFD NRW, Kurzinformation Verfahrensrecht Nr. 03 v. 01.03.2018, DB 2018, 606

⁸ FG Hamburg, Urt. v. 31.7.2018 – 1 K 92/18, EFG 2018, 1518; Revision eingelegt, Az des BFH: III R 57/18

⁹ § 175 Abs. 1 S. 2 AO

¹⁰ Artikel 97 § 9 Abs. 5 EGAO

1.3. Elektrofahrzeuge / Hybridelektrofahrzeuge

Der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung ist bei Elektrofahrzeugen höher als bei herkömmlichen Fahrzeugen. Bislang wird steuerrechtlich ein pauschaler Abzug für den teuren Elektromotor gewährt, sofern im inländischen Listenpreis die Batterie enthalten ist (**Nachteilsausgleich**).¹¹

Übersicht

Anschaffungsjahr / Jahr der Erstzulassung	Minderungsbetrag in EUR/ kWh der Batteriekapazität	Höchstbetrag in EUR
2013 und früher	500	10.000
2014	450	9.500
2015	400	9.000
2016	350	8.500
2017	300	8.000
2018	250	7.500
2019	200	7.000
2020	150	6.500
2021	100	6.000
2022	50	5.500

Beispiel

Ein Freiberufler hat im Januar 2018 ein Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 16,3 kWh erworben. Es liegt notwendiges Betriebsvermögen vor. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sind nicht zu erfassen. Der Bruttolistenpreis des Elektrofahrzeugs beträgt 45.360 EUR. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch wird nicht geführt. Auf die USt soll nicht näher eingegangen werden.

¹¹ § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG; s.a. BMF-Schr. v. 5.6.2014 – IV C 6 - S 2177/13/10002, 2014/0308252, BStBl I 2014, 835

Berechnung

Bruttolistenpreis	45.360,00 EUR
abzgl. 16,3 kWh x 250 EUR =	- 4.075,00 EUR
inländischer Listenpreis nach Kürzung	41.285,00 EUR
abgerundet auf volle hundert Euro	41.200,00 EUR

monatliche Nutzungsentnahme ab Januar 2018 412,00 EUR

Der abgerundete inländische Listenpreis von 41.200 EUR ist **Bemessungsgrundlage** für die Anwendung der 1%-Regelung während der gesamten Überlassungszeit. D.h., es hat keine jährliche Neuberechnung zu erfolgen. Die nachfolgend beschriebene Gesetzesänderung betrifft die vor 2019 angeschafften Fahrzeuge nicht.

Durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (sog. Jahressteuergesetz 2018) tritt eine gesetzliche Änderung ein. Bei Anschaffung von Elektrofahrzeugen nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022 wird der maßgebliche inländische Listenpreis nur zur Hälfte angesetzt.¹²

Praxishinweis

Für die ab 2019 angeschafften Fahrzeuge, die vor 2022 erworben werden, entfällt der bisherige Nachteilsausgleich durch die Reduzierung des inländischen Listenpreises. Insbesondere für die bis 2018 erworbenen bzw. geleaste Fahrzeuge läuft die bisherige Ermittlung der Nutzungsentnahme auf Grundlage eines gekürzten Listenpreises auch über den Jahreswechsel 2018/2019 weiter.¹³

Abwandlung

Wie Bsp. zuvor, der Freiberufler hat das Elektroneufahrzeug im Januar 2019 erworben.

Berechnung

Bruttolistenpreis	45.360 EUR
davon 50 % =	22.680 EUR

abgerundet auf volle hundert Euro¹⁴ 22.600 EUR

monatliche Nutzungsentnahme (1 % v. 22.600 EUR) 226 EUR

Für **extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge** gilt diese Neuregelung ebenso, sofern das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllt. In § 3 Abs. 2 des Elektromobilitätsgesetzes sind folgende aufladbare Hybridelektrofahrzeuge genannt:

¹² § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG n. F.

¹³ Siehe BMF-Schr. v. 5.6.2014 – BStBl I 2014, 835

¹⁴ Die Abrundungsregelung dürfte weiterhin zur Anwendung kommen; eine klarstellende Verwaltungsanweisung bleibt abzuwarten. Es spricht vieles dafür, zunächst vom ungekürzten Listenpreis einen Abschlag von 50 % vorzunehmen und diesen dann auf volle hundert Euro abzurunden.

Nr. 1

Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer

Nr. 2

Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine beträgt mindestens 40 Kilometer

Praxishinweis

Erfüllt das Hybridelektrofahrzeug nicht die Voraussetzungen für die hälftige Kürzung der Nutzungsentnahme, kommt auch bei Anschaffungen in 2019 bis 2021 die bisherige Kürzung des inländischen Listenpreises (Nachteilsausgleich) weiterhin zur Anwendung.

Kommt die sog. Fahrtenbuchregelung zur Anwendung oder handelt es sich bei dem Geschäftswagen um gewillkürtes Betriebsvermögen, sind die Gesamtkosten zu ermitteln. Neu ist, dass bei Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das nach den vorgenannten Grundsätzen begünstigte Elektrofahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen (z. B. Leasinggebühren) nur zur Hälfte zu berücksichtigen sind.¹⁵

Praxishinweis

Auch diese Regelung gilt nur für die ab 2019 bis 2021 angeschafften vorgenannten geförderten Fahrzeuge. Zur Ermittlung der Gesamtkosten muss künftig eine Schattenberechnung auf Grundlage der Daten der Finanzbuchhaltung vorgenommen werden. Denn den regulären Betriebsausgabenabzug berührt die Sonderregelung zur Bewertung der Entnahme nicht.

1.4. Betriebliche Fahrräder und neue Steuerfreiheit

In § 3 Nr. 37 EStG n.F. wird eine neue Steuerfreiheit für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kraftfahrzeug i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist, aufgenommen. Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber die Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbringt. Eine Steuerfreiheit im Falle der Entgeltumwandlung scheidet aus.

Die Steuerbefreiung gilt sowohl für herkömmliche Fahrräder als auch für bestimmte Elektrofahräder. Ist ein Elektrofahrrad jedoch verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (z. B. gelten Elektrofahräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 Kilometer pro Stunde unterstützt, als Kraftfahrzeuge), sind für die Bewertung dieses geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden.¹⁶

¹⁵ § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG n. F.

¹⁶ § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG

Praxishinweis

Der Gesetzgeber überträgt die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 37 EStG auch auf **Gewinnermittler**. Interessant für Gewinneinkünfteerzieler ist, dass für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrades, das kein Kraftfahrzeug i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist, nunmehr keine private Nutzungsentnahme mehr anzusetzen ist.¹⁷ Der Ansatz einer privaten Nutzungsentnahme entfällt, sofern das Fahrrad Betriebsvermögen – zumindest gewillkürtes Betriebsvermögen mit einer betrieblichen Nutzung von mindestens 10 %¹⁸ - ist. Abzuwarten bleibt, ob sich diese Nichterfassung auch auf die Umsatzsteuer erstreckt.

Diese Regelung tritt am 1. Januar 2019 in Kraft. M. E. dürfte der Anschaffungszeitpunkt oder der Leasingzeitpunkt des jeweiligen Fahrrads unerheblich sein.

Praxishinweis

Im Interesse einer möglichst zeitnahen Anreizwirkung und unter Berücksichtigung des noch nicht absehbaren technischen Fortschritts werden die neue Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 37 EStG und die Neuregelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 EStG zunächst **bis 2021 befristet**.¹⁹

2 Aus der Rechtsprechung

2. Geschäftswagen und Kostendeckelung: Das BVerfG entscheidet

Die pauschalen Nutzungswerte nach der sog. 1%-Regelung werden grundsätzlich unabhängig von den entstandenen Kosten angesetzt. Der geldwerte Vorteil kann im Einzelfall die insgesamt für den Dienstwagen entstandenen Kosten übersteigen. Kann dies nachgewiesen werden, sind maximal die Gesamtkosten als geldwerter Vorteil anzusetzen (**Kostendeckelung**).²⁰

Die Kostendeckelungsregelung kommt auch bei Geschäftswagen zur Anwendung.

Praktische Auswirkung hat diese i.d.R. aber nur bei Geschäftswagen, die dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen sind. Denn bei Geschäftswagen des gewillkürten Betriebs-

¹⁷ § 6 Abs. 1 Nr. 4 letzter Satz EStG n.F.

¹⁸ R 4.2 Abs. 1 Satz 6 EStR

¹⁹ § 52 Abs. 4 Satz 7 EStG n.F. und § 52 Abs. 12 Satz 2 EStG n.F.

²⁰ H 8.1 (9-10) LStH, Stichwort „Begrenzung des pauschalen Nutzungswerts“ und BMF-Schr. v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl I 2018, 592 Rz 4

vermögens wird die private Nutzungsentnahme ohnehin nur mit den anteiligen Kosten angesetzt. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG bestimmt zur Ermittlung der Nutzungsentnahme nämlich Folgendes:

²Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen; ...

Ist der Geschäftswagen dem notwendigen Betriebsvermögen aufgrund der mehr als 50 %igen betrieblichen Nutzung zuzuordnen, wird die Nutzungsentnahme nach der 1%-Regelung ermittelt. Da § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG die 1%-Regelung nur dann anwendet, wenn das Fahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, wurde gefordert, bei der Kostendeckelung nur 50 % der Kosten zu berücksichtigen. Diese Forderung hat sich beim BFH nicht durchsetzen lassen.²¹

Gegen diese Entscheidung ist mittlerweile eine Verfassungsbeschwerde anhängig.²² Vergleichbare Fälle ruhen, sofern sich der Einspruchsführer hierauf beruft.

Beispiel 1

Der freiberuflich tätige Zahnarzt M nutzt seinen Geschäftswagen zu 30 % für betriebliche Zwecke. Fahrten zwischen Wohnung und Praxis sind nicht zu erfassen, da sich die Praxis im eigenen Objekt des M befindet.

Er ordnet das Fahrzeug seinem Betriebsvermögen zu. In 2018 betragen die Kfz-Gesamtkosten insg. 6.000 EUR. Der inländische Listenpreis des Fahrzeugs beläuft sich auf 70.000 EUR.

Frage

Welche Gewinnauswirkungen treten durch den Geschäftswagen im Veranlagungszeitraum 2018 ein?

Lösung

Bei dem Fahrzeug handelt es sich aufgrund des Nutzungsumfangs um gewillkürtes Betriebsvermögen.

Betriebsausgaben	-	6.000 EUR
Nutzungsentnahme (6.000 EUR x 70 % =)	+	<u>4.200 EUR</u>
Gesamtgewinnauswirkung		1.800 EUR

²¹ BFH-Urt. v. 15.5.2018 – X R 28/15, DB 2018, 2021; kritisch hierzu *Seifert*, NWB 2018, 2832

²² Az. des BVerfG: 2 BvR 2129/18

Beispiel 2

Wie Bsp. zuvor, allerdings wird der Geschäftswagen zu 70 % für betriebliche Zwecke genutzt. Ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch liegt nicht vor.

Frage

Welche Gewinnauswirkungen treten durch den Geschäftswagen im Veranlagungszeitraum 2018 ein?

Lösung

Bei dem Fahrzeug handelt es sich aufgrund des Nutzungsumfangs um notwendiges Betriebsvermögen.

Betriebsausgaben		- 6.000 EUR
Nutzungsentnahme (700 EUR x 12 =)	+ 8.400 EUR max.	+ 6.000 EUR
Gesamtgewinnauswirkung		0 EUR

Praxishinweis

Im Hinblick auf das beim BVerfG anhängige Verfahren sollten vergleichbare Sachverhalte offen gehalten werden.

3 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung