

5 BPP MANDANTEN-RUNDSCHREIBEN

Themen dieser Ausgabe

- Haftung für Sozialversicherungsbeiträge in Dreieckskonstellationen
- Hausrat bei doppelter Haushaltsführung
- Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen
- Neue Sonderabschreibung für Neubauten
- Reform der Grundsteuer

Ausgabe 5 | September/Oktober 2019

STEUERRECHT

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Haftung für Sozialversicherungsbeiträge in Dreieckskonstellationen

Arbeitgeber können in Dreiecksverhältnissen mit der Nachforderung von Sozialversicherungsbeiträgen konfrontiert werden. Es geht dann nicht um Beiträge auf Entgelte eigener Arbeitnehmer, sondern um Forderungen für Beschäftigte oder freie Mitarbeiter dritter Unternehmen.

So mancher Unternehmer fällt aus allen Wolken, wenn er Sozialversicherungsbeiträge nicht (nur) für eigene, sondern (auch) für fremde Arbeitnehmer, also solche, die bei dritten Unternehmen beschäftigt werden, oder in anderen Dreieckskonstellationen abführen soll. Tatsächlich schafft § 28e SGB IV dieses Risiko u. a. für die in der mittelständischen Kanzlei praxisrelevanten Bereiche des Baugewerbes und der Leiharbeit.

Generalunternehmerhaftung im Baugewerbe

Zunächst fällt die Generalunternehmerhaftung im Baugewerbe ins Auge: Ein Bauunternehmer, der einen anderen Unternehmer mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt, haftet für die Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen der Arbeitnehmer des Nachunternehmers wie ein selbstschuldnerischer Bürge (§ 28e Abs. 3a SGB IV, § 150 Abs. 3 SGB VII). Eine „Bagatellgrenze“ findet sich in § 28e Abs. 3d SGB IV, wonach die Regelung erst ab einem Gesamtwert aller für ein Bauwerk in Auftrag gegebenen Bauleistungen von 275.000 € gilt. Zudem wird Verschulden vorausgesetzt. Kann der Unternehmer nachweisen, dass er bei der Auswahl des Nachunternehmers sorgfältig gehandelt hat, ist er aus dem Schneider. Am leichtesten gelingt dies durch Vorlage von Unbedenklichkeitsbescheinigungen der Einzugsstelle und der Berufsgenossenschaft oder einer

Präqualifikation nach der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen Teil A (VOB/A).

Dreieckshaftung im Bereich der Leiharbeit

Ähnliches gilt im Bereich der (rechtmäßigen) Arbeitnehmerüberlassung: Der Entleiher haftet als selbstschuldnerischer Bürge für Sozialversicherungsbeitragsforderungen gegen das verleihende Unternehmen (§ 28e Abs. 2 Satz 1 SGB IV, § 150 Abs. 3 SGB VII). Bemerkenswerterweise gibt es hier keine Möglichkeit zur Schuldbefreiung. Das Haftungsrisiko besteht selbst dann, wenn der Verleiher mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns ausgewählt wurde; Unbedenklichkeitsbescheinigungen helfen nicht.

Richtig unangenehm wird es bei unerlaubter oder verdeckter Arbeitnehmerüberlassung. Liegt einer dieser Fälle vor, ist der Arbeitsvertrag zwischen Verleiher und Leiharbeiter nichtig (§ 9 Abs. 1 Nr. 1a, 1b AÜG). Stattdessen wird ein Arbeitsverhältnis zwischen Entleiher und Leiharbeiter fingiert (§ 10 Abs. 1 Satz 1 AÜG). In der Konsequenz bedeutet das eine Gesamtschuldnerschaft des (illegalen oder verdeckten) Ver- und Entleihers für Sozialversicherungsbeiträge. Die früher empfohlene „Vorratsverleiherlaubnis“ ist als Schutzmaßnahme seit der Reform des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes in 2017 wirkungslos.

Alternative Tätigkeitsmodelle im Drei-Personen-Verhältnis

In unterschiedlichen Wirtschaftszweigen (z. B. im Bereich IT/EDV, Interimsmanagement, Pflege, Logistik usw.) erfreuen sich Dreiecksbeziehungen mit Bezeichnungen wie Contracting, Subunternehmerkette, „Holländisches Modell“, Inhouse-Outsourcing usw. einer gewissen Beliebtheit. Hier soll durch die „Überlassung Selbständiger“ das Scheinselbstständigkeitsrisiko verringert werden. Bei genauerer Betrachtung erweisen sich solche Konstruktionen leider oft als bloß kosmetische Maßnahmen, die zwar auf den ersten Blick attraktiv erscheinen, einer genaueren Prüfung aber rechtlich nicht standhalten.

Kosten für notwendigen Hausrat bei doppelter Haushaltsführung abziehbar

Ein Arbeitnehmer kann im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung die Kosten für die notwendige Einrichtung der Wohnung auch dann absetzen, wenn der gesetzliche Höchstbetrag von 1.000 €/Monat für die Unterkunft ausgeschöpft ist. Der Höchstbetrag gilt nämlich lediglich für die Kosten der Unterkunft, nicht aber für die notwendige Einrichtung der Wohnung.

Hintergrund: Von einer doppelten Haushaltsführung spricht man, wenn der Arbeitnehmer an seinem Lebensmittelpunkt eine Hauptwohnung bewohnt und außerhalb dieses Ortes arbeitet und am Beschäftigungsort eine Zweitwohnung unterhält. Der Arbeitnehmer kann seit dem Veranlagungszeitraum 2014 die Kosten für die Nutzung der Zweitwohnung mit höchstens 1.000 € im Monat absetzen.

Sachverhalt: Der Kläger und seine Ehefrau wohnten in A-Stadt, der Kläger arbeitete seit Mai 2014 in B-Stadt, wo er ab dem 1.6.2014 eine Wohnung anmietete. Er machte insgesamt rund 10.300 € für die Wohnung in B-Stadt geltend; hiervon entfielen ca. 4.000 € auf die Anschaffung von Hausrat, d.h. auf geringwertige Wirtschaftsgüter sowie auf Abschreibungen auf den Hausrat. Das Finanzamt erkannte nur den gesetzlichen Höchstbetrag i.H.v. 1000 €/Monat an.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) dagegen erkannte sämtliche Kosten für die Wohnung an:

- Zu den Werbungskosten einer doppelten Haushaltsführung gehören neben den Aufwendungen für Familienheimfahrten und Verpflegungsmehraufwendungen auch die notwendigen Kosten der Unterkunft, zu denen neben der Miete auch die Kosten für die erforderliche Hauseinrichtung gehören.
- Zwar hat der Gesetzgeber die abziehbaren Kosten für die Nutzung der Unterkunft auf monatlich 1.000 € begrenzt. Unter die Begrenzung fallen jedoch nur die Kosten für den **Gebrauch** der Wohnung, also die Miete sowie die warmen und kalten Betriebskosten einschließlich der Stromkosten. Bei einer Eigentumswohnung am Beschäftigungsort gehören hierzu die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die Zinsen für Fremdkapital, soweit sie auf den Zeitraum der Nutzung entfallen. Die Kosten für die notwendige Wohnungseinrichtung sind von der Höchstbetragsbegrenzung nicht umfasst.
- Die **Kosten für die Wohnungseinrichtung** sind Anschaffungskosten für die Einrichtungsgegenstände bzw. Abschreibungen auf die Einrichtung, nicht aber Kosten für die Nutzung der Wohnung. Sie fallen auch nicht monatlich an, sondern i.d.R. geballt bei Bezug der Zweitwohnung am Beschäftigungsort.

Hinweise: Der BFH widerspricht damit der Auffassung der Finanzverwaltung, die den Höchstbetrag von monatlich 1.000 € auch auf die Kosten für die Wohnungseinrichtung anwenden will. Betroffene können sich nun auf die aktuelle BFH-Rechtsprechung berufen.

Abzug von Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen

In zwei Urteilen hat der Bundesfinanzhof (BFH) den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen für eine Pilotin, die zu ihrem Heimatflughafen fährt, sowie für einen Sicherheitsmitarbeiter, der am Flughafen arbeitet, abgelehnt. Zudem können beide die Fahrtkosten für ihre Fahrten zum Flughafen nur in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer (also einfache Fahrt zur Arbeit) als Werbungskosten geltend machen.

Hintergrund: Seit dem Veranlagungszeitraum 2014 setzt der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen voraus, dass der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und seiner **ersten Tätigkeitsstätte** mehr als acht Stunden beruflich tätig ist; die Verpflegungspauschale beträgt je nach Dauer der Abwesenheit 12 € bzw. 24 € pro Tag.

Beruflich veranlasste Fahrtkosten von Arbeitnehmern sind grundsätzlich in tatsächlicher Höhe abziehbar. Eine Einschränkung gilt für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte; hier kann der Arbeitnehmer lediglich die sog. Entfernungspauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer (einfache Strecke) geltend machen.

Sachverhalt: Im ersten Fall ging es um eine Langstrecken-Pilotin, die dem Flughafen in X-Stadt als sog. home base zugeordnet war. Dort musste sie sich vor den Flügen einfinden, am sog. Briefing, d. h. an der Vorbereitung des Fluges, teilnehmen und ggf. nach der Landung am Flughafen die Flugunterlagen vervollständigen und auf Anweisung Berichte schreiben. Die Klägerin machte die Fahrtkosten zum Flughafen und zurück zur Wohnung (also 0,30 €/Kilometer für Hin- und Rückfahrt), Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten vor dem Abflug als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt erkannte nur die Übernachtungskosten sowie die Fahrtkosten in Höhe der Entfernungspauschale (einfache Fahrt) an.

Der zweite Fall betraf einen Sicherheitsmitarbeiter am Flughafen München, der bei einer Tochtergesellschaft der Münchner Flughafengesellschaft beschäftigt war und Sicherheitskontrollen auf dem Flughafen in verschiedenen Abflugbereichen, die täglich festgelegt wurden, durchführte. Er machte ebenfalls die Fahrtkosten für jeden gefahrenen Kilometer in Höhe von 0,30 € sowie Verpflegungsmehraufwendungen für 211 Tage als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt erkannte die Fahrtkosten nur in Höhe der Entfernungspauschale an, nicht jedoch die sonstigen Kosten.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies beide Klagen ab:

- Verpflegungsmehraufwendungen setzen eine mehr als achtstündige Abwesenheit von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte voraus. Die erste Tätigkeitsstätte ist die Arbeitsstätte, der dem Arbeitnehmer durch Arbeitsvertrag oder eine vergleichbare Weisung zugeordnet wird. Die Arbeitsstätte kann auch ein **größeres Betriebsgelände** sein, das infrastrukturell erschlossen ist.
- Beide Kläger verfügten jeweils über eine erste Tätigkeitsstätte: Bei der Pilotin war dies der Flughafen in X-

Stadt, dem sie als sog. home base arbeitsrechtlich zugewiesen worden war. Ihre Arbeitgeberin, die Fluggesellschaft, nutzte auf dem Flughafen auch eigene Betriebsgebäude. Bei dem Sicherheitsmitarbeiter war dies der Flughafen München. Die dortigen Betriebsgebäude gehörten der Flughafengesellschaft, die die Muttergesellschaft der Arbeitgeberin des Klägers war.

- Beide Kläger waren an ihren ersten Tätigkeitsstätten – hier den Flughäfen – auch tätig. Während dies beim Sicherheitsmitarbeiter unproblematisch zu bejahen war, genügte bei der Pilotin eine **Tätigkeit in geringem Umfang**. Für die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte ist es nämlich erforderlich, aber auch ausreichend, dass der Arbeitnehmer dort zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören. Ausreichend war damit, dass die Pilotin zumindest das sog. Briefing vor dem Flug am Flughafen durchführte.
- Da beide Kläger über jeweils eine erste Tätigkeitsstätte verfügten, konnten sie jeweils nur die Entfernungspauschale für ihre Fahrten von der Wohnung zum Flughafen geltend machen, also nur 0,30 € für die **einfache Strecke**, nicht aber auch für die Rückfahrt nach Hause. Verpflegungsmehraufwendungen waren nicht zu berücksichtigen, da keiner der Kläger nachgewiesen hatte, dass er an einem der Arbeitstage mehr als acht Stunden von seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte abwesend war.

Kapitalanleger/Vermieter

Neue Sonderabschreibung für Neubauten

Der Bundesrat hat am 28.6.2019 dem Gesetz über die neue Sonderabschreibung von 5 % für neue Mietwohnungen überraschend zugestimmt, nachdem die Länderkammer Ende 2018 die Abstimmung über das Gesetz kurzfristig von der Tagesordnung genommen hatte. Das Gesetz kann nun nach dessen Verkündung in Kraft treten.

Mit dem Gesetz wird die Errichtung neuen Wohnraums durch Einführung einer Sonderabschreibung in Höhe von 5 % jährlich für eine Abschreibungsdauer von vier Jahren gefördert. Die Wohnungen müssen der Vermietung dienen, der Bauantrag muss zwischen dem 1.9.2019 bis 31.12.2021 gestellt worden sein, und die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dürfen max. 3.000 € pro Quadratmeter betragen.

Wesentliche Regelungen des Gesetzes:

1. Voraussetzungen der Sonderabschreibung

Begünstigt ist die Anschaffung oder Herstellung **neuer Wohnungen** in neuen wie auch in bestehenden Gebäuden. Der Bauantrag muss nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellt worden sein.

Hinweis: Wird die Wohnung gekauft, muss sie im selben Jahr fertiggestellt worden sein. Die Sonderabschreibung steht dann dem Käufer zu, nicht aber dem Hersteller.

Die Wohnung muss in Deutschland, der EU oder in anderen Staaten liegen, die sich zur Amtshilfe auf EU-Niveau verpflichtet haben.

Hinweis: Der Gesetzgeber will den Bau günstiger Wohnungen in Deutschland fördern, vor allem in den Ballungsgebieten, fördert aus europarechtlichen Gründen aber auch die Schaffung günstigen Wohnraums z. B. in Portugal oder Griechenland und auch in Staaten außerhalb der EU, mit denen entsprechende Amtshilfeübereinkommen bestehen.

Die Wohnung muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie in den neun Folgejahren vermietet werden. Eine Mietobergrenze ist nicht vorgesehen.

Hinweis: Ein vorübergehender Leerstand ist unschädlich, wenn die Wohnung zur Vermietung bereitgehalten wird. Eine zeitliche Begrenzung des Leerstands ist nicht festgelegt. Wichtig ist der Wille zur Vermietung, der sich in den nach außen hin erkennbaren Aktivitäten des Vermieters dokumentieren muss. Ferienwohnungen sind nicht begünstigt.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen 3.000 € pro Quadratmeter Wohnfläche nicht übersteigen, sog. **Baukostenobergrenze**.

Hinweis: Fallen höhere Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, führt dies zum **vollständigen Ausschluss** der Förderung. Auch durch nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten innerhalb von drei Jahren kann die Obergrenze überschritten werden. Die Sonderabschreibung ist dann rückgängig zu machen (siehe dazu unter 3.).

Die Sonderabschreibung wird darüber hinaus nur gewährt, soweit die Voraussetzungen der sog. europäischen De-minimis-Verordnung eingehalten werden. Unter anderem darf hiernach der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfe in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200.000 € nicht übersteigen.

Hinweis: Der Gesetzesbegründung zufolge ist für die Ermittlung des Höchstbetrages nicht die Höhe der Sonderabschreibung selbst und auch nicht der Steuervorteil, der sich aus der Inanspruchnahme jährlich ergibt, entscheidend. Maßgeblich ist der **wirtschaftliche Vorteil**, der durch die vorgezogene höhere Abschreibungsmöglichkeit innerhalb des fünfzigjährigen Referenzzeitraums entsteht.

2. Rechtsfolgen

Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie in den drei Folgejahren können bis zu 5 % als Sonderabschreibung geltend gemacht werden, in vier Jahren also bis zu 20 %.

Hinweis: Die Sonderabschreibung wird zusätzlich zur regulären Abschreibung von jährlich 2 % für Vermieter gewährt, so dass in den ersten vier Jahren insgesamt 28 % der Kosten abgeschrieben werden können. Für Unternehmer beträgt die reguläre Abschreibung jährlich 3,33 % (für vier Jahre: 13,32 %), so dass sich in vier Jahren Abschreibungen von bis zu 33,32 % ergeben.

Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung wird auf maximal 2.000 € je qm Wohnfläche begrenzt (**För-**

derhöchstgrenze). Liegen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten darunter, sind diese in der tatsächlich angefallenen Höhe der Sonderabschreibung zugrunde zu legen.

Hinweis: Die Toleranzgrenze zwischen der Förderhöchstgrenze und der Baukostenobergrenze (s. o. unter 1.) dient zum einem dem Härteausgleich bei Kostensteigerungen während der Bauphase. Zum anderen sollen regionale Unterschiede in den Baupreisen berücksichtigt werden.

Die Sonderabschreibung wird letztmalig im Veranlagungszeitraum 2026 gewährt.

Hinweis: Dies gilt auch dann, wenn der vierjährige Sonderabschreibungszeitraum noch nicht abgelaufen ist. Dem Steuerpflichtigen geht dann die Sonderabschreibung zum Teil verloren. Dies droht z. B., wenn er die Wohnung erst im Zeitraum 2024 bis 2026 anschafft oder herstellt.

3. Die Sonderabschreibung wird rückgängig gemacht,

- wenn die Wohnung innerhalb des Zehnjahreszeitraums (s.o. unter 1.) nicht mehr vermietet wird,
- wenn die Baukostenobergrenze von 3.000 € durch anschaffungsnahe Aufwendungen innerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung oder Herstellung überschritten wird (s. Hinweis oben unter 1.),
- wenn die Wohnung in den ersten zehn Jahren steuerfrei verkauft wird.

Hinweis: In der Regel wird der Verkauf in den ersten zehn Jahren steuerpflichtig sein, und zwar entweder als gewerbliche Einkünfte (bei Unternehmern bzw. gewerblichen Grundstückshändlern) oder als Spekulationsgewinn. Ein steuerfreier Verkauf ist nur dann denkbar, wenn der Steuerpflichtige ein eigenes Grundstück bebaut hat, das er schon länger in seinem Besitz hatte, und er nicht gewerblich tätig ist.

Der Antrag auf Sonderabschreibung ist im Rahmen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung zu stellen. Ein sich aus der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ergebender Verlust kann bei den Vorauszahlungen oder im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren zugunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden.

Alle Steuerzahler

Reform und Grundsteuer

Am 21.6.2019 hat die Bundesregierung die Reform der Grundsteuer beschlossen. Die drei Gesetzespakete wurden bereits am 27.6.2019 vom Bundestag in 1. Lesung behandelt. Die 2./3. Lesung sowie die Zustimmung des Bundesrates stehen noch aus.

Hintergrund: Bislang berechnen die Finanzbehörden die Grundsteuer für Häuser und unbebaute Grundstücke anhand von **Einheitswerten**, die in den alten Bundesländern **aus dem Jahr 1964** und in den neuen Bundesländern aus dem **Jahr 1935** stammten. Diese Praxis hat das Bundesverfassungsgericht im April 2018 für **verfassungswidrig** erklärt und eine gesetzliche Neuregelung bis Ende 2019 gefordert. Hauptkritikpunkt war, dass die zugrunde geleg-

ten Werte die tatsächliche Wertentwicklung nicht mehr in ausreichendem Maße widerspiegeln.

Nun hat die Bundesregierung drei miteinander verbundenen Gesetzentwürfe beschlossen:

- Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts
- Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung
- Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes

Das Wesentliche in Kürze:

Oberstes Ziel der Neuregelungen ist es, das Grundsteuer- und Bewertungsrecht verfassungskonform auszugestalten. Denn die Grundsteuer soll als Einnahmequelle der Kommunen erhalten bleiben.

Die Ermittlung der jeweiligen Grundsteuerhöhe soll in ihrer Grundstruktur erhalten bleiben. Die Grundsteuer soll sich wie bisher in **drei Schritten** berechnen: Zunächst wird der inländische Grundbesitz (land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Grundvermögen) mit dem Grundsteuerwert bewertet. Die Grundsteuerwerte werden anschließend mit einem einheitlichen Faktor, der sogenannten Steuermesszahl, und sodann mit dem sogenannten Hebesatz multipliziert.

Während die Steuermesszahl bundesgesetzlich und bundeseinheitlich festgelegt ist, wird der Hebesatz – und damit letztlich die absolute Grundsteuerhöhe – von den Gemeinden selbstständig bestimmt. Die Steuermesszahlen sollen so abgesenkt werden, dass die Reform insgesamt aufkommensneutral ausfällt.

Darüber hinaus sollen die Gemeinden die Möglichkeit erhalten, für unbebaute, baureife Grundstücke einen erhöhten Hebesatz festzulegen. Diese sogenannte **Grundsteuer C** soll dabei helfen, Wohnraumbedarf künftig schneller zu decken.

Um die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes für das Grundsteuer- und Bewertungsrecht abzusichern, soll schließlich noch das Grundgesetz geändert werden.

Hinweise: Die Bewertung der Grundstücke nach neuem Recht soll erstmals zum 1.1.2022 erfolgen. Bis zum 31.12.2024 haben die Länder die Möglichkeit, vom Bundesrecht abweichende Regelungen vorzubereiten (sog. **Öffnungsklausel**).

Die neuen Regelungen zur Grundsteuer – entweder bundesgesetzlich oder landesgesetzlich – sollen dann **ab 1.1.2025** gelten. Bis dahin soll das bisherige Recht weiter gelten. Wird bis Ende des Jahres keine Neuregelung verabschiedet, fällt die Grundsteuer ersatzlos weg.

Alle Beiträge in dieser Mandanten-Information haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Die Angaben erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall selbstverständlich nicht ersetzen.