

---

## Mandanten-Information für das Personalbüro

---

Im Oktober 2021

**Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,**

nach dem Gesetz zur **Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts** können Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften dieselben steuerlichen Regelungen in Anspruch nehmen wie Kapitalgesellschaften. Wir zeigen, welche Konsequenzen sich bei Ausübung dieser Option ergeben, wenn ein Gesellschafter für die Gesellschaft tätig wird. Zudem stellen wir Ihnen ein aktuelles Urteil vor, demzufolge sich die **erste Tätigkeitsstätte** nicht auf einen Ort beschränken muss. Im **Steuertipp** gehen wir der Frage nach, ob die **Homeoffice-Pauschale** auch bei **doppelter Haushaltsführung** abziehbar ist.

### Gesetzgebung

#### **Gesellschafter werden durch Option zur Körperschaftsteuer Arbeitnehmer**

Im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts ist eine Option zur Körperschaftsteuer geschaffen worden. Ab 2022 kann eine Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft auf unwiderruflichen Antrag für die Einkommensbesteuerung **wie eine Kapitalgesellschaft** behandelt werden. Für ihre Gesellschafter gelten dann dieselben Regelungen wie für die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft.

Der Gesellschafter ist im Optionsfall hinsichtlich seiner Tätigkeit für die Gesellschaft steuerlich als **Arbeitnehmer** und die optierende Gesellschaft als Arbeitgeberin zu behandeln. Bei dem Gesell-

schafter führen daher Einnahmen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit erhält, im Optionsfall zu Arbeitslohn und nicht - wie bisher - zu gewerblichen Einkünften. Für die Beantwortung der Frage, ob die für Arbeitnehmer geltenden Steuerbefreiungsvorschriften in Anspruch genommen werden können, sind die für **Gesellschafter-Geschäftsführer** geltenden Grundsätze entsprechend anzuwenden.

### Beschränkte Steuerpflicht

#### **Erstattungsantrag bei zu Unrecht erhobener Lohnsteuer**

In der Praxis kommt es vor, dass eine Zahlung des Arbeitgebers zu Unrecht dem Lohnsteuerab-

#### **In dieser Ausgabe**

- Gesetzgebung:** Gesellschafter werden durch Option zur Körperschaftsteuer Arbeitnehmer ..... 1
- Beschränkte Steuerpflicht:** Erstattungsantrag bei zu Unrecht erhobener Lohnsteuer ..... 1
- Ehrenamtszuschale:** Überwiegende Verfolgung gemeinnütziger Zwecke reicht aus ..... 2
- Lohnsteuer:** Steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse zum elektronischen Heilberufsausweis ..... 2
- Firmenwagen:** Ist eine Teilschätzung von Kosten bei der Fahrtenbuchmethode zulässig? ..... 2
- Billigkeitserlass:** Bauwerkssanierung in Kuba ist eine begünstigte Auslandstätigkeit ..... 3
- Fahrtkosten:** Erste Tätigkeitsstätte ist auch an verschiedenen Orten denkbar ..... 3
- Entfernungspauschale:** Wann liegen Fahrten zu einem Sammelpunkt vor? ..... 3
- Steuerberatungs-GmbH:** Gesellschafter-Geschäftsführer ist sozialversicherungspflichtig ..... 4
- Steuertipp:** Abzug der Homeoffice-Pauschale bei doppelter Haushaltsführung ..... 4

zug unterworfen wird, obwohl die Besteuerung abkommensrechtlich dem Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers zugewiesen ist. Nach einer **Verwaltungsregelung** besteht in solchen Fällen die Möglichkeit, einen Erstattungsantrag in analoger Anwendung des § 50d Absatz 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) zu stellen. Voraussetzung: Die entsprechenden Lohneinkünfte wurden nicht bereits im Rahmen einer Veranlagung erfasst. Der Erstattungsanspruch ist gegen das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers zu richten. Gegebenenfalls sind für den Erstattungsantrag besondere formelle Anforderungen (z.B. in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen geregelte Fristen) zu beachten.

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland konnten sich damit bisher zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer im Rahmen einer Veranlagung erstatten lassen (sofern sie die weiteren Voraussetzungen hierfür erfüllten). Allerdings war bisher auch eine einfache Erstattung **ohne Veranlagung** möglich, und zwar unabhängig vom Wohnsitz oder der Staatsangehörigkeit des beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers. Der bloße Erstattungsantrag anstelle einer Veranlagung konnte sich durchaus als vorteilhaft erweisen. Denn die Veranlagung führt zwingend zur Anwendung des Progressionsvorbehalts auf die ausländischen Einkünfte.

**Hinweis:** Durch das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz wurde § 50d Absatz 1 EStG aufgehoben. Damit ist die Rechtsgrundlage für die günstige Verwaltungsregelung in Hinweis 41c.1 des Lohnsteuer-Handbuchs 2021 weggefallen. Abzuwarten bleibt, ob die Finanzverwaltung eine Nachfolgeregelung schaffen wird.

#### Ehrenamtspauschale

### **Überwiegende Verfolgung gemeinnütziger Zwecke reicht aus**

Einnahmen aus einer ehrenamtlichen nebenberuflichen Tätigkeit sind seit dem 01.01.2021 bis zu 840 € pro Jahr steuerfrei. Die Tätigkeit muss für eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke geleistet werden.

Werden Einnahmen teils für eine begünstigte Tätigkeit und teils für eine andere Tätigkeit gezahlt, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nur für den entsprechenden Anteil der begünstigten Tätigkeit der Freibetrag zu gewähren. Das sieht das Finanzgericht Berlin-Brandenburg (FG) großzü-

giger. Es hat die Aufwandsentschädigung für eine **Aufsichtsrats-tätigkeit** bezüglich einer GmbH, die als Eigenbetrieb einer Stadt zum Teil hoheitliche Aufgaben erfüllte, vollumfänglich bis zu 840 € pro Jahr steuerfrei gelassen.

Zwischen den Beteiligten war unstrittig, dass sich das Verhältnis der Umsatzerlöse der GmbH in der Größenordnung von 60:40 zugunsten der (umsatzsteuerfreien) hoheitlichen Umsätze aus der Abwasserentsorgung bewegte. Daher überwog die (mittelbare) **hoheitliche Tätigkeit** der Stadt. Somit war die Voraussetzung für die Steuerfreiheit der dem Kläger gewährten Aufwandsentschädigung für dessen Tätigkeit im Aufsichtsrat der GmbH laut FG erfüllt.

**Hinweis:** Da die Sichtweise des FG der bundeseinheitlich abgestimmten Auffassung der Finanzverwaltung widerspricht, hat das Finanzamt Revision eingelegt. Damit hat nun der Bundesfinanzhof das letzte Wort.

#### Lohnsteuer

### **Steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse zum elektronischen Heilberufsausweis**

Arbeitgeber angestellter Ärzte, Zahnärzte, Psychotherapeuten und Apotheker fragen sich, falls sie ihren Arbeitnehmern die Kosten für den elektronischen Heilberufsausweis (eHBA) erstatten, ob eine solche Erstattung der Lohnsteuer unterliegt. Hier kann Entwarnung gegeben werden: Nach Auffassung des Finanzministeriums Thüringen liegt (steuerfreier) Auslagenersatz des Arbeitgebers vor, weil die Ausgaben vom Arbeitnehmer im ganz überwiegend **eigenbetrieblichen Interesse** des Arbeitgebers getätigt werden und der Arbeitsausführung dienen.

**Hinweis:** Arbeitnehmer können Aufwendungen für den Erwerb und die Nutzung eines eHBA nur dann als Werbungskosten absetzen, wenn sie die Aufwendungen nicht vom Arbeitgeber erstattet bekommen haben.

#### Firmenwagen

### **Ist eine Teilschätzung von Kosten bei der Fahrtenbuchmethode zulässig?**

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt einen Firmenwagen auch zur privaten Nutzung, führt dies zu einem steuerpflichtigen Nutzungsvorteil des Arbeitnehmers. Dieser Vorteil ist anhand eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs oder, falls ein solches nicht geführt wird, nach der 1-%-Regelung zu

bewerten. Der **belegmäßige Nachweis** sämtlicher Fahrzeugaufwendungen ist materiell-rechtliche Voraussetzung für die Anwendung der Fahrtenbuchmethode. Dieser Belegnachweis kann laut Finanzgericht München (FG) durch eine Teilschätzung ergänzt werden, wenn die erforderliche Schätzung nur einen geringfügigen Mangel behebt, der insgesamt nicht zur Verwerfung der Fahrtenbuchmethode führt.

Diese Voraussetzung sieht das FG als erfüllt an, wenn nur der belegmäßige Nachweis für den **konkreten Treibstoffverbrauch** der jeweiligen Fahrzeuge fehlt und der Arbeitgeber nicht in der Lage ist, diesen Verbrauch nachzuweisen. So verfügte die von den Arbeitnehmern im Urteilsfall genutzte betriebliche Tankstelle nicht über eine Vorrichtung zur Erfassung der abgegebenen Menge. Hier kann die verbrauchte Treibstoffmenge nach Ansicht des FG unter Heranziehung der Herstellerangaben geschätzt werden.

**Hinweis:** Da das Finanzamt dies enger sieht, hat das letzte Wort in der Sache nunmehr der Bundesfinanzhof, der über die eingelegte Revision entscheiden wird.

#### Billigkeitserlass

### **Bauwerkssanierung in Kuba ist eine begünstigte Auslandstätigkeit**

Die obersten Finanzbehörden der Länder können mit Zustimmung des Bundesfinanzministeriums die auf **ausländische Einkünfte** entfallende deutsche Einkommensteuer erlassen, wenn es volkswirtschaftlich zweckmäßig ist. Bei der Arbeitnehmerbesteuerung sind die begünstigten Tätigkeiten im Auslandstätigkeitserlass (ATE) näher umschrieben. Danach wird von der Lohnbesteuerung unter anderem bei Auslandstätigkeiten im Zusammenhang mit der Instandsetzung oder Modernisierung von Bauwerken abgesehen. Die Auslandstätigkeit muss zudem mindestens drei Monate ununterbrochen in Staaten ausgeübt werden, mit denen kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, in das Lohn Einkünfte einbezogen sind.

Das Finanzgericht Thüringen (FG) hat in einem Aussetzungsverfahren zur Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes entschieden: Nicht nur Arbeiten an industriellen Bauwerken, sondern an **Bauwerken aller Art** sind begünstigt. Hiervon ausgehend hat es auch die Restauration von Gebäuden und Denkmälern in Kuba als begünstigt erachtet. Im Übrigen geht das FG von einer hinreichenden volkswirtschaftlichen Bedeutung aus, wenn die Tätigkeit mindestens drei Monate ununterbrochen im Ausland ausgeübt wird.

#### Fahrtkosten

### **Erste Tätigkeitsstätte ist auch an verschiedenen Orten denkbar**

In einem Streitfall vor dem Bundesfinanzhof (BFH) war ein Arbeitnehmer beim Amtsgericht als Obergerichtsvollzieher beschäftigt. Er unterhielt in unmittelbarer Nähe zum Amtsgericht zusammen mit sieben weiteren Gerichtsvollziehern auf eigene Kosten ein Gemeinschaftsbüro mit vier Bürozimmern. Eines dieser Zimmer nutzte er an zwei Tagen die Woche für jeweils etwa zwei Stunden. Daneben unterhielt er in seinem Einfamilienhaus ein eigenes Büro, das als weiteres Geschäftszimmer genehmigt war. Im Gebäude des Amtsgerichts selbst stand dem Gerichtsvollzieher **kein Büro** zur Verfügung. Er hatte dort lediglich ein Abholfach in der Verteilungsstelle.

Der BFH hat entschieden: Erste Tätigkeitsstätte des Gerichtsvollziehers ist sein Amtssitz, bestehend aus den Dienstgebäuden des Amtsgerichts, dem er zugeordnet ist, und dem Geschäftszimmer, das er am Sitz des Amtsgerichts auf eigene Kosten vorzuhalten hat. Die erste Tätigkeitsstätte befindet sich nicht nur am Amtssitz in den Dienstgebäuden des Amtsgerichts (Geschäftszimmer der Verteilungsstelle), sondern auch in dem vom Gerichtsvollzieher angemieteten Geschäftszimmer. Das Dienstgebäude des Amtsgerichts und das am selben Ort angemietete Geschäftszimmer stünden in einem räumlichen und organisatorischen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers. Sie stellen daher eine zusammengefasste ortsfeste betriebliche Einrichtung dar. Die Bürotätigkeit des Gerichtsvollziehers erstreckte sich auf das Geschäftszimmer der Verteilungsstelle und auf das angemietete Geschäftszimmer. Hiervon ausgehend hat der BFH die Fahrtkosten zum Amtsgericht nur in Höhe der **Entfernungspauschale** zum Werbungskostenabzug zugelassen.

#### Entfernungspauschale

### **Wann liegen Fahrten zu einem Sammelpunkt vor?**

Für jeden Arbeitstag, an dem ein Arbeitnehmer seine erste Tätigkeitsstätte aufsucht, ist die Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusetzen. Hat ein Arbeitnehmer **keine erste Tätigkeitsstätte** und hat er nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie den diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen, ist für

die Fahrten zu diesem Ort ebenfalls nur die Entfernungspauschale anzusetzen.

Laut Bundesfinanzhof (BFH) fordert das Gesetz ein „typischerweise **arbeitstägliches**“ Aufsuchen, so dass ein nur „typischerweise **fahrttägliches**“

Aufsuchen nicht ausreicht. Das Finanzgericht (FG) wird daher im zweiten Rechtsgang aufzuklären haben, ob der Arbeitnehmer im Streitfall nach den Weisungen des Arbeitgebers den Betriebssitz seines Arbeitgebers als von diesem festgelegten Ort (Sammelpunkt) typischerweise arbeitstäglich aufsuchen sollte (Ex-ante-Betrachtung). Nach Ansicht des FG sollen von der „Sammelpunktregelung“ generell die Fälle umfasst sein, in denen der Arbeitnehmer bei jeder Fahrt von seinem Wohnort zum Arbeitsbeginn zunächst den durch den Arbeitgeber bestimmten Sammelpunkt anfahren muss.

Dem ist der BFH nicht gefolgt. Damit wird es entscheidend darauf ankommen, ob **von vornherein** feststand, dass der Arbeitnehmer nicht nur auf eintägigen Baustellen eingesetzt werden würde, sondern auch auf mehrtägigen Fernbaustellen. In diesem Fall läge aus Ex-ante-Sicht kein typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen des Betriebssitzes des Arbeitgebers vor. Die Fahrtkosten könnten dann statt mit der Entfernungspauschale mit den tatsächlichen Kosten bzw. den Dienstreisepauschalen angesetzt werden.

#### Steuerberatungs-GmbH

### **Gesellschafter-Geschäftsführer ist sozialversicherungspflichtig**

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Steuerberatungs-GmbH ist aufgrund seiner Weisungsgebundenheit grundsätzlich abhängig beschäftigt. Seine freiberufliche Tätigkeit für die GmbH ändert daran nichts. Laut Bundessozialgericht ist ein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis nur dann ausgeschlossen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund seiner Gesellschafterstellung ihm nicht genehme Weisungen an seine Person jederzeit verhindern kann. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn er aufgrund einer notariellen Vereinbarung mit einem weiteren Gesellschafter zwar in der Regel, nicht aber in jedem denkbaren Fall **mindestens 50 % der Stimmen** auf sich vereinen kann.

Mit anderen Worten: Fehlt dem Geschäftsführer einer Steuerberatungs-GmbH die gesellschaftsrechtlich eingeräumte Rechtsmacht, ihm nicht genehme Weisungen der Gesellschafterversammlung zu verhindern, ist er auch dann sozialversicherungspflichtig beschäftigt, wenn er eine frei-

berufliche, fachlich weisungsunabhängige Tätigkeit für die GmbH ausübt.

#### Steuertipp

### **Abzug der Homeoffice-Pauschale bei doppelter Haushaltsführung**

Die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung einer Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Zweitwohnung) im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung im Inland sind **bis zu 1.000 € monatlich** als Werbungskosten abziehbar. Der Höchstbetrag umfasst dabei sämtliche entstehenden Aufwendungen (z.B. Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung), die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden.

Aufwendungen für ein **häusliches Arbeitszimmer** sind dabei aus den Unterkunftskosten für die Zweitwohnung auszuscheiden und im Rahmen der für häusliche Arbeitszimmer geltenden Grundsätze zu berücksichtigen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.

Außerdem ist in den Jahren 2020 und 2021 für jeden Kalendertag, an dem Beschäftigte ihre betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausüben, für die gesamte berufliche Tätigkeit ein Betrag von 5 €, höchstens 600 € im Kalenderjahr, abziehbar. Voraussetzung ist, dass **kein häusliches Arbeitszimmer** vorliegt oder auf einen Abzug der darauf entfallenden Aufwendungen verzichtet wird. Außerdem darf am selben Tag keine außerhalb der häuslichen Wohnung gelegene Betätigungsstätte aufgesucht werden.

In der Praxis herrscht Unsicherheit, ob und inwieweit die Homeoffice-Pauschale im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abgezogen werden kann. Hierzu vertritt die Finanzverwaltung folgende Auffassung: Erfüllt ein Arbeitnehmer die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung, kann für die Tage, an denen der Arbeitnehmer seine berufliche Tätigkeit ausschließlich in der **Wohnung am Beschäftigungsort** ausübt, neben den tatsächlichen Unterkunftskosten zusätzlich die Homeoffice-Pauschale als Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Dies gilt unabhängig von der Höhe der tatsächlichen Unterkunftskosten.

Mit freundlichen Grüßen

# Mandanten-Information für das Personalbüro 10/21

## Fundstellennachweis

1. **Gesetzgebung:**  
**Gesellschafter werden durch Option zur Körperschaftsteuer Arbeitnehmer**  
Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.06.2021;  
BGBl I, 2050
2. **Beschränkte Steuerpflicht: Erstattungsantrag bei zu Unrecht erhobener Lohnsteuer**  
H 41c.1 LStH 2021,  
Streichung von § 50d Abs. 1 EStG durch das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz  
v. 02.06.2021; BGBl I, 1259
3. **Ehrenamtspauschale: Überwiegende Verfolgung gemeinnütziger Zwecke reicht aus**  
FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 12.11.2020 – 9 K 9167/17, Rev. (BFH: VIII R 9/21);  
<https://gerichtsentscheidungen.brandenburg.de>
4. **Lohnsteuer: Steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse zum elektronischen Heilberufsausweis**  
FinMin Thüringen, Erlass v. 01.03.2021 – S 2332 - A - 21.14
5. **Firmenwagen: Ist eine Teilschätzung von Kosten bei der Fahrtenbuchmethode zulässig?**  
FG München, Urt. v. 16.10.2020 – 8 K 611/19, Rev. (BFH: VI R 44/20);  
[www.gesetze-bayern.de](http://www.gesetze-bayern.de)
6. **Billigkeitserlass: Bauwerkssanierung in Kuba ist eine begünstigte Auslandstätigkeit**  
FG Thüringen, Beschl. v. 10.02.2021 – 1 V 364/20, NZB (BFH: I B 19/21)
7. **Fahrtkosten: Erste Tätigkeitsstätte ist auch an verschiedenen Orten denkbar**  
BFH, Urt. v. 16.12.2020 – VI R 35/18; [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)
8. **Entfernungspauschale: Wann liegen Fahrten zu einem Sammelpunkt vor?**  
BFH, Urt. v. 19.04.2021 – VI R 6/19; [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)
9. **Steuerberatungs-GmbH: Gesellschafter-Geschäftsführer ist sozialversicherungspflichtig**  
BSG, Urt. v. 07.07.2020 – B 12 R 17/18 R; [www.bsg.bund.de](http://www.bsg.bund.de)
10. **Steuertipp: Abzug der Homeoffice-Pauschale bei doppelter Haushaltsführung**  
§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG