

# ESELGRIMM UND PARTNER ■ STEUERBERATER mbB

Eselgrimm und Partner • Steuerberater mbB • Am Friedhof 26 • 97422 Schweinfurt

- **Theodor Eselgrimm**  
Steuerberater
- **Tim Eselgrimm**  
Steuerberater

Telefon 09721/646460  
Telefax 09721/6464650

Schweinfurt, den 20.11.2019

## Mandantenrundschriften zum Jahreswechsel 2019/2020

Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,

nachfolgend informieren wir Sie über wichtige steuerliche Neuerungen und geben Ihnen noch rechtzeitig vor dem Jahreswechsel Tipps für die Steueroptimierung. Bitte beachten Sie: Diese Informationen **erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit und können eine individuelle Beratung nicht ersetzen**. Bitte kontaktieren Sie uns daher bei Bedarf für ein persönliches Beratungsgespräch.

<b>I</b>	<b>Unternehmer</b>	<b>6</b>
<b>1</b>	<b>Elektronische Kasse</b>	<b>6</b>
1.1	Mitteilungspflicht	6
1.2	Belegausgabepflicht	6
1.3	Pflicht zur Einzelaufzeichnung der Umsätze	6
<b>2</b>	<b>Offene Ladenkasse</b>	<b>7</b>
<b>3</b>	<b>Abzugsverbot für Geldbußen, Hinterziehungszinsen und Aufwendungen im Zusammenhang mit Geldstrafen</b>	<b>7</b>
<b>4</b>	<b>Rechnungsabgrenzungsposten</b>	<b>7</b>
<b>5</b>	<b>Aktivierung von Immobilien</b>	<b>7</b>
<b>6</b>	<b>Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten</b>	<b>8</b>
6.1	Schutz durch Zinsabrede	8
<b>7</b>	<b>Übertragung einer Rücklage für einen Veräußerungsgewinn</b>	<b>8</b>
<b>8</b>	<b>Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen</b>	<b>8</b>
<b>9</b>	<b>Zuordnung gemischt-genutzter Kfz zum gewillkürten Betriebsvermögen</b>	<b>9</b>
9.1	Problematik der Versteuerung nach der 1% -Methode	9
9.2	Versteuerung mit Fahrtenbuch	9
<b>10</b>	<b>Wiederaufnahme der freiberuflichen Tätigkeit nach Veräußerung der Praxis</b>	<b>9</b>
<b>11</b>	<b>Buchführungspflicht ausländischer Kapitalgesellschaften</b>	<b>9</b>
<b>12</b>	<b>Umsatzsteuervorauszahlung bei der Einnahmen-Überschussrechnung</b>	<b>10</b>
<b>13</b>	<b>Nebenberuflich tätige Übungsleiter</b>	<b>10</b>
<b>14</b>	<b>Personengesellschaften</b>	<b>10</b>
14.1	Gewinnanteilsberechnung bei Gesellschafterwechsel	10
14.2	Erleichterung der Realteilung von Personengesellschaften bei weichendem Gesellschafter	11
<b>15</b>	<b>Abzugsverbot für Repräsentationsaufwand</b>	<b>11</b>
<b>16</b>	<b>Allgemeine Bilanzierungshinweise</b>	<b>12</b>
16.1	Teilwertabschreibung im Umlaufvermögen und bei Fremdwährungsverbindlichkeiten	12
16.2	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	12
16.3	Tantiemerrückstellungen	12
16.4	Abzinsung von Rückstellungen	12
16.5	Begrenzung der Verzinsung der Überentnahmen auf den tatsächlichen Überentnahmebetrag	12
<b>17</b>	<b>Pauschalsteuer bei Geschenken</b>	<b>12</b>
<b>18</b>	<b>Reformvorhaben elektrisch betriebene Lieferfahrzeuge</b>	<b>13</b>
<b>19</b>	<b>Forschungszulage für Grundlagenforschung, angewandte Forschung und experimentelle Forschung.</b>	<b>13</b>
<b>20</b>	<b>Vorsteuer</b>	<b>13</b>
20.1	Vorsteuerabzug trotz fehlender Leistungserbringung	13
20.2	Umsatzsteuerliche Behandlung von Bruchteilsgemeinschaften	13
20.3	Vorsteuerabzug nur bei Vorlage einer korrekten Rechnung?	14

20.4	Vorsteuerkorrektur kann ggf. bei erfolgloser unternehmerischer Tätigkeit entfallen	14
21	Änderungen bei den Steuersätzen	14
21.1	Das Ringen um den Begriff „Unterricht“	14
21.2	Margenbesteuerung bei Reiseleistungen	15
21.3	Elektronische Bücher, Zeitschriften und Zeitungen	15
22	Allgemeine Umsatzsteuerthemen	15
22.1	Rückabwicklung bei Bauträgern	15
22.2	Umsatzsteuer bei Ratenzahlung einer Vermittlungsprovision	16
22.3	Zuordnung zum Unternehmensvermögen	16
22.4	Rechnungserstellung unter Verwendung von Sammelbegriffen	16
23	Reform der Umsatzsteuer	16
23.1	Vorschläge der EU-Kommission	16
23.2	Umsetzung mit „Quick Fixes“	16
23.2.1	Konsignationslager	17
23.2.2	Reihengeschäfte	17
23.2.3	Innergemeinschaftliche Lieferung	17
23.2.4	Versagung des Vorsteuerabzugs bei Steuerhinterziehung	18
23.2.5	Gleichstellung von elektronischen „Druckerzeugnissen“	18
23.2.6	Steuerbefreiung für Laborgemeinschaften und ähnliche Zusammenschlüsse von Personen	18
24	Gewerbesteuer- und IHK-befreiung von Solaranlagen bis 10 Kilowatt	18
25	Halbierung der Hinzurechnungsbeträge für die Anmietung von beweglichen Wirtschaftsgütern bei Elektrofahrzeugen und Plug-in-Hybriden.	18
II	Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	19
1	Verlustuntergang bei Anteilsübertragungen	19
2	Ausfall eines Gesellschafterdarlehens an die GmbH	19
2.1	Bisherige Handhabe	19
2.2	Aktuelle Sichtweise	19
2.3	Geplante Änderung	20
3	Einlagenrückgewähr	20
4	Luxus-Pkw einer GmbH	20
5	Verrechnungskonto und offene Verbindlichkeiten	20
III	Arbeitgeber/Arbeitnehmer	22
1	§ 12 Teilzeit- und Befristungsgesetz – eine Brandbombe bei Arbeit auf Abruf	22
1.1	Wesentliche Änderung	22
1.2	Aktuelle Lage in der Praxis	22
1.3	Mögliche Auswirkungen	22
1.3.1	Deutsche Rentenversicherung	22
1.3.2	Arbeitnehmer	22
2	Phantomlohn	22
2.1	Allgemein	22
2.2	Bei Arbeit auf Abruf eines Teilzeitbeschäftigten	23

<b>2.3</b>	<b>Bei geringfügig Beschäftigten</b>	<b>23</b>
<b>2.4</b>	<b>Bei Sonn- Feiertags- und Nachtzuschlägen</b>	<b>23</b>
<b>3</b>	<b>Begrenzung der aufeinanderfolgenden befristeten Arbeitsverhältnisse.</b>	<b>23</b>
<b>4</b>	<b>Überlassung eines (Elektro-)Fahrrads</b>	<b>23</b>
<b>4.1</b>	<b>Keine Begünstigung bei gleichbleibendem Brutto</b>	<b>24</b>
<b>4.1.1</b>	<b>Drohende Folgen</b>	<b>24</b>
<b>4.1.2</b>	<b>Vermeidung</b>	<b>24</b>
<b>5</b>	<b>Elektro- und Hybridfahrzeuge als Dienstwagen</b>	<b>24</b>
<b>6</b>	<b>Verlängerung der Steuerbefreiung bei Nutzung von Ladestationen</b>	<b>24</b>
<b>7</b>	<b>Nutzung eines elektronischen Fahrtenbuches mit GPS</b>	<b>25</b>
<b>8</b>	<b>Dienstwagen für geringfügig Beschäftigte</b>	<b>25</b>
<b>9</b>	<b>Pauschalierung von Kilometergeld durch den Arbeitgeber ohne Anrechnung auf die Werbungskosten des Arbeitnehmers</b>	<b>25</b>
<b>10</b>	<b>Bewertungsabschlag bei Überlassung von Wohnraum an Beschäftigte</b>	<b>25</b>
<b>11</b>	<b>Doppelte Haushaltsführung</b>	<b>26</b>
<b>12</b>	<b>Häusliches Arbeitszimmer</b>	<b>26</b>
<b>13</b>	<b>Reisekosten</b>	<b>27</b>
13.1	Begriff der ersten Tätigkeitsstätte	27
13.2	Änderung der Pauschalen für den Verpflegungsmehraufwand	27
13.3	Zusätzliche Pauschale für Berufskraftfahrer	27
<b>14</b>	<b>Kürzung des steuerfrei zahlbaren Kindergartenbeitrags bei Bezuschussung durch den bayerischen Staat</b>	<b>27</b>
<b>IV</b>	<b>Vermieter</b>	<b>28</b>
<b>1</b>	<b>Förderung des Mietwohnungsneubaus</b>	<b>28</b>
1.1	Steuerliche Vergünstigung	28
1.2	Voraussetzung	28
<b>2</b>	<b>Prognosezeitraum für die Prüfung der Überschusserzielungsabsicht</b>	<b>28</b>
<b>3</b>	<b>Blockheizkraftwerk einer Wohnungseigentümergeinschaft</b>	<b>29</b>
<b>4</b>	<b>Mietvertrag mit nahen Angehörigen</b>	<b>29</b>
<b>V</b>	<b>Kapitalanleger</b>	<b>30</b>
<b>1</b>	<b>Verluste bei Wertlosigkeit von Wertpapieren</b>	<b>30</b>
<b>2</b>	<b>Forderungsverzicht eines GmbH-Gesellschafters im Fall der Refinanzierung</b>	<b>30</b>
<b>3</b>	<b>Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach einer Außenprüfung</b>	<b>30</b>
<b>VI</b>	<b>Alle Steuerzahler</b>	<b>31</b>
<b>1</b>	<b>Abzug von Sonderausgaben</b>	<b>31</b>
1.1	Für Eltern unterhaltspflichtiger Kinder	31
1.2	Für beschränkt Steuerpflichtige	31
<b>2</b>	<b>Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen</b>	<b>31</b>
<b>3</b>	<b>Überhöhter Zinssatz bei Nachzahlungszinsen?</b>	<b>32</b>
<b>4</b>	<b>Erbschaft- und Schenkungsteuer</b>	<b>32</b>
4.1	Poolvereinbarung von Stimmrechten	32
4.2	Unverzinsliche Forderungen	32

<b>5</b>	<b>Grunderwerbsteuer</b>	<b>32</b>
5.1	Konzernklausel	32
5.2	Übertragung von Anteilen	32
5.3	Übertragung in anderes Betriebsvermögen bei Personengesellschaften	33
<b>6</b>	<b>Reform der Grundsteuer</b>	<b>33</b>
6.1	Neuregelung	33
6.2	Voraussichtliche Höhe der Grundsteuer	33
<b>7</b>	<b>Teilweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags</b>	<b>33</b>

# I Unternehmer

## 1 Elektronische Kasse

Elektronische Registrier- oder PC-Kassen, die ab dem 1.1.2020 angeschafft werden, müssen mit einer sog. **zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung** versehen sein.

Für elektronische Kassen, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschafft worden sind bzw. werden, gilt eine **Übergangsfrist**: Sie können bis zum 31.12.2022 verwendet werden, wenn diese Kassen den bisherigen Anforderungen der Finanzverwaltung entsprechen, aber bauartbedingt nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung nachgerüstet werden können. Sind diese Kassen nachrüstbar, müssen sie bis zum 1.1.2020 nachgerüstet werden.

**Hinweis:** Um in den Genuss der Übergangsfrist zu kommen, muss nachgewiesen werden, dass die Kasse nicht nachgerüstet werden kann, z. B. durch eine Bestätigung des Kassenherstellers.

Elektronische Kassen, die bis zum 25.11.2010 angeschafft worden sind, müssen entweder bis zum 1.1.2020 nachgerüstet oder durch eine neue Kasse mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung ersetzt werden. Entspricht die elektronische Registrierkasse ohnehin nicht den bisherigen Anforderungen der Finanzverwaltung, durfte sie bereits seit dem 1.1.2017 nicht mehr verwendet werden.

**Hinweis:** Die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung befindet sich derzeit noch in der Entwicklung, sodass entsprechende Kassen wohl erst jetzt auf den Markt kommen. Die fristgerechte Einhaltung der gesetzlichen Pflicht könnte daher schwierig werden. Es ist denkbar, dass der Gesetzgeber oder aber die Finanzverwaltung noch eine weitere Übergangsfrist verabschieden werden.

### 1.1 Mitteilungspflicht

Das Finanzamt kann ab 1.1.2020 im Rahmen der sog. Kassen-Nachschau prüfen, ob eine eingesetzte elektronische Kasse mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung versehen ist.

Wer ab 1.1.2020 eine elektronische Kasse mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung verwendet, muss dies dem Finanzamt innerhalb eines Monats nach Anschaffung mit einem formlosen Schreiben **mitgeteilt werden**; das gilt entsprechend, wenn er eine solche Kasse außer Betrieb nimmt.

**Hinweis:** Haben Sie möglicherweise eine solche Kasse bereits vor dem 1.1.2020 angeschafft, muss die Mitteilung bis zum 31.1.2020 erfolgen.

### 1.2 Belegausgabepflicht

Außerdem gilt ab dem 1.1.2020 eine **Pflicht zur Belegausgabe** bei Barverkäufen, wenn eine elektronische Kasse mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung eingesetzt wird. Der Unternehmer muss dem Kunden den Beleg unmittelbar nach dem Kauf zur Verfügung stellen; allerdings ist der Kunde nicht zur Mitnahme des Belegs verpflichtet, sodass der Unternehmer den Beleg auf Wunsch des Kunden wegwerfen kann. Der Beleg muss neben dem vollständigen Namen und der vollständigen Anschrift des Unternehmers u. a. das Datum der Belegausstellung, den Verkaufszeitpunkt, die Menge und Art der verkauften Waren bzw. Dienstleistungen, das Entgelt, die Umsatzsteuer und den Umsatzsteuersatz sowie verschiedene Angaben enthalten, die von der zertifizierten Sicherheitseinrichtung erzeugt werden, z. B. eine Transaktionsnummer, eine Seriennummer und einen Prüfwert.

**Hinweis:** Es gibt auch weiterhin keine Pflicht zur Nutzung einer elektronischen Kasse.

### 1.3 Pflicht zur Einzelaufzeichnung der Umsätze

Darüber hinaus hat sich die Finanzverwaltung vor Kurzem erneut zu der seit Ende 2016 geltenden **Einzelaufzeichnungspflicht** für Umsätze geäußert, die insbesondere bei Barverkäufen zu beachten ist. Zwar sind an sich bei jedem Geschäft u. a. auch der Inhalt des Geschäfts und der Name des Kunden aufzuzeichnen. Die Finanzverwaltung verzichtet jedoch unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten nach wie vor auf bestimmte Aufzeichnungen. So beanstandet sie es z. B. nicht, wenn in einem Einzelhandelsgeschäft eine PC-Kasse ohne Kundenverwaltung eingesetzt wird und die Namen der Kunden bei Bargeschäften nicht erfasst werden. Auch bei Taxiunternehmern wird es nicht beanstandet, wenn die Angaben zum Kunden im Taxameter nicht erfasst werden.

## 2 Offene Ladenkasse

Es bleibt weiterhin dabei, dass eine offene Ladenkasse zulässig ist. Eine Einzelaufzeichnung bei Verwendung einer sog. **offenen Ladenkasse** gilt als unzumutbar, wenn Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen verkauft werden, wie dies z. B. bei einem Bäcker oder Kiosk der Fall ist. Dies gilt auch bei Dienstleistungen für eine Vielzahl von Kunden, wenn eine offene Ladenkasse verwendet wird und sich der Kundenkontakt im Wesentlichen auf die Bestellung und den kurzen Bezahlvorgang beschränkt, z. B. bei einer Kleiderreinigung.

## 3 Abzugsverbot für Geldbußen, Hinterziehungszinsen und Aufwendungen im Zusammenhang mit Geldstrafen

Seit dem Veranlagungszeitraum 2019 ist der Betriebsausgabenabzug nun auch für Geldbußen ausgeschlossen, die von Behörden und Gerichten anderer EU-Länder verhängt wurden. Ebenso sind nunmehr Zinsen, die für die Hinterziehung von Steuern erhoben werden nicht mehr als Betriebsausgaben abzugsfähig, da der Gesetzgeber diese dem Charakter nach als Nachzahlungszinsen ansieht, welche bereits in der Vergangenheit nicht abzugsfähig waren.

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll sich das Abzugsverbot ebenfalls auf Aufwendungen beziehen, die mit Geldstrafen im Zusammenhang stehen.

## 4 Rechnungsabgrenzungsposten

Grundsätzlich muss ein Unternehmer für Zahlungen von Aufwendungen im laufenden Jahr, die eine bestimmte Zeit des Folgejahres oder mehrerer Folgejahre betreffen einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden. Dieser wird dann im Folgejahr gewinnmindernd aufgelöst. Dies betrifft z. B. Kfz-Steuer oder Kfz-Versicherungsbeiträge für betriebliche Fahrzeuge, die im laufenden Jahr für das Folgejahr vorausbezahlt werden.

Nach einer aktuellen Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg kann diese Aktivierung unterbleiben, wenn der einzelne Rechnungsabgrenzungsposten die Wertgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter nicht übersteigt. Dies ergibt sich aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit, nach dem unwesentliche Elemente bei der Bilanzierung und Bewertung außer Ansatz bleiben dürfen. Die Wertgrenze liegt aktuell bei 800 € netto, sodass einzelne Rechnungsabgrenzungsposten bis zu dieser Höhe nicht aktiviert werden müssen.

**Hinweis:** Der Gesamtbetrag, der nicht aktiviert wird, kann durchaus höher als 800 € sein. Eine Aktivierung kann also unterbleiben, wenn der Unternehmer für fünf Kfz jeweils 300 € Kfz-Steuer vorausgezahlt hat; denn für jeden zu bildenden Rechnungsabgrenzungsposten ist die Wertgrenze von 800 € nicht überschritten.

Diese Grundsätze gelten umgekehrt auch für passive Rechnungsabgrenzungsposten, wenn der Unternehmer im laufenden Jahr bereits Zahlungen für eine bestimmte Zeit in der Zukunft erhalten hat.

## 5 Aktivierung von Immobilien

Ist eine betriebliche Immobilie im Jahr 2019 erworben worden, müssen der Kaufpreis und die Nebenkosten wie z. B. Notarkosten oder Grunderwerbsteuer auf den Grund und Boden, der nicht abgeschrieben werden darf, und auf das Gebäude, das mit jährlich 3 % abgeschrieben werden kann, aufgeteilt werden.

Die Aufteilung bereitet in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten. Die Finanzverwaltung hat für die Aufteilung eine Arbeitshilfe entwickelt, die sie 2019 aktualisiert hat. Auf diese Arbeitshilfe kann als erste Einschätzung zurückgegriffen werden, da dieser Wert vermutlich vom Finanzamt befürwortet werden dürfte.

Die Arbeitshilfe führt allerdings häufig zu einem überhöhten Anteil am Grund und Boden und damit zu einer verminderten Abschreibung auf den dann zu niedrigen Gebäudeanteil. Im Zweifel sollte daher eine eigenständige Berechnung bzw. eine Aufteilung durch einen Sachverständigen vorgenommen werden, da sich hierdurch meist höhere Gebäudeanteile ergeben. Mit diesem Gutachten kann dann der sich aufgrund der Arbeitshilfe ergebende Wert angegriffen werden.

## 6 Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten

Unverzinsliche Verbindlichkeiten sind nach dem Gesetz mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen, wenn sie am Bilanzstichtag noch eine Laufzeit von mehr als einem Jahr haben. Hierdurch kommt es zu einem Abzinsungsgewinn, der bis zu 50 % der Darlehensverbindlichkeit betragen kann.

Zurzeit ist unklar, ob die **gesetzlichen Zinssätze** verfassungsgemäß sind, da sie deutlich über den tatsächlichen Zinsen am Geldmarkt liegen (s. auch Abschn. VI. 3). Diese Unklarheit betrifft auch den Abzinsungssatz von 5,5 % für unverzinsliche Verbindlichkeiten. Das FG Hamburg hat daher in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes einen Abzinsungsfall betreffend einem Unternehmen vorläufig Recht gegeben, weil es den Abzinsungssatz für verfassungswidrig hält.

Einen gesetzlichen Zinssatz gibt es bei weiteren Bilanzposten, z. B. bei den allgemeinen Rückstellungen in Höhe von 5,5 % und bei der Pensionsrückstellung in Höhe von 6 %.

**Hinweis:** Steuerbescheide, in denen das Finanzamt Gewinnerhöhungen auf der Grundlage eines gesetzlichen Zinssatzes von 5,5 oder 6 % vornimmt, sollten durch einen Einspruch offengehalten werden, weil dieser Zinssatz verfassungswidrig sein könnte.

### 6.1 Schutz durch Zinsabrede

Eine betriebliche **unverzinsliche** Verbindlichkeit ist zum 31.12.2019 gewinnerhöhend abzuzinsen, wenn ihre Restlaufzeit mindestens 12 Monate beträgt. Um dies zu verhindern, sollte noch bis zum 31.12.2019 eine Verzinsungsabrede getroffen werden, um den Abzinsungsgewinn zu verhindern. Dabei genügt es nach der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), wenn die Verzinsung erst nach dem Bilanzstichtag gelten soll, also ab dem Jahr 2020.

**Hinweis:** Grundsätzlich genügt eine geringfügige Verzinsung, die über 0 % liegt. Sollte das Darlehen aber vom Darlehensgeber refinanziert worden sein, sollte nach dem BFH zumindest der Refinanzierungssatz vereinbart werden.

## 7 Übertragung einer Rücklage für einen Veräußerungsgewinn

Erzielt der Unternehmer aus der Veräußerung eines Grundstücks, das mindestens 6 Jahre zu seinem Betriebsvermögen gehörte, einen Gewinn, kann er diesen Gewinn von den Anschaffungskosten eines neuen Grundstücks abziehen. Wird die Reinvestition nicht sofort vorgenommen, kann er den Veräußerungsgewinn in eine sog. Gewinnrücklage gewinnmindernd einstellen und diese in einem späteren Veranlagungszeitraum innerhalb der Reinvestitionsfrist – in der Regel vier Jahre – von den Anschaffungskosten des neuen Grundstücks abziehen; insoweit mindert sich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen auf das neue Gebäude.

Hier ist nun Aufmerksamkeit geboten, falls die Rücklage auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen übertragen werden soll. Zwar ist eine derartige Übertragung grundsätzlich zulässig. Der BFH hat allerdings entschieden, dass die Rücklage erst **nach der Anschaffung oder Herstellung** des neuen Wirtschaftsguts auf den anderen Betrieb übertragen werden darf. Dies ist auch dann problematisch, wenn der Steuerpflichtige seinen Betrieb, in dem er die Rücklage gebildet hat, im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung des neuen Wirtschaftsguts bereits verkauft hat. Eine Übertragung ist dann nicht mehr möglich. Eine vorherige und damit vorsorgliche Übertragung ist aufgrund des BFH-Urteils ausgeschlossen. Die Rücklage muss dann gewinnerhöhend aufgelöst werden; dieser Gewinn erhöht sich zudem noch um einen jährlichen Zuschlag von 6 %.

**Hinweis:** Der Betrieb, in dem die Rücklage gebildet worden ist, sollte also gehalten werden, bis die Anschaffung bzw. Herstellung des neuen Wirtschaftsguts in dem anderen Betrieb erfolgt ist. Geprüft werden kann alternativ, ob das Wirtschaftsgut, das veräußert werden soll, zum Buchwert, also gewinnneutral, auf den anderen Betrieb übertragen und von diesem Betrieb veräußert wird. Die Rücklage kann dann in diesem Betrieb gebildet und braucht nicht mehr übertragen zu werden.

## 8 Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen

Der Gesetzgeber hat nun endlich geklärt, dass Sanierungsgewinne steuerfrei sind. Ein Sanierungsgewinn entsteht bei einem Schuldenerlass der Gläubiger, wobei für die Steuerbefreiung bestimmte Voraussetzungen wie z. B. die Sanierungseignung oder -absicht erfüllt sein müssen. Im Gegenzug gehen allerdings Verlustvorträge bis zur Höhe des steuerfreien Sanierungsgewinns unter.

**Hinweis:** Eine Sanierung sollte möglichst durch den Steuerberater begleitet werden, damit die steuerlichen Voraussetzungen der Steuerfreiheit beachtet werden und damit die Ausbuchung der Verbindlichkeit auf einem Konto für steuerfreie Erträge erfolgt. Bei der Sanierung einer GmbH sollte



geprüft werden, ob die Steuerfreiheit auch für den Gewinn aus einem Verzicht durch den Gesellschafter erreicht werden kann. Ein Verzicht durch den Gesellschafter führt in der Regel nicht zu einem betrieblich veranlassten Sanierungsgewinn, für den die Steuerfreiheit gilt. Etwas anderes gilt dann, wenn der Gesellschafter zusammen mit den anderen Gläubigern auf seine Forderung verzichtet.

## **9 Zuordnung gemischt-genutzter Kfz zum gewillkürten Betriebsvermögen**

### **9.1 Problematik der Versteuerung nach der 1% -Methode**

Sorgfältig geprüft werden sollte die Entscheidung, einen gemischt-genutzten Pkw dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen. Dies kann nach einer Entscheidung des Sächsischen FG steuerlich nachteilig sein, falls der Pkw später mit Gewinn veräußert wird. Der Verkaufspreis ist dann **in vollem Umfang Betriebseinnahme**, während sich der Aufwand für den Pkw nur anteilig auswirkt. Gegen das Urteil ist Revision eingelegt worden, sodass die abschließende Entscheidung des BFH noch aussteht. Zwar ermöglicht die Zuordnung eines Pkw zum gewillkürten Betriebsvermögen, der zu mindestens 10 % und bis zu 50 % betrieblich genutzt wird, einen Betriebsausgabenabzug der Kfz-Kosten. Dieser Abzug wird allerdings im Umfang der Privatnutzung korrigiert. Bei einer Privatnutzung im Umfang von 75 % würden sich also lediglich 25 % der Kfz-Kosten gewinnmindernd auswirken.

**Hinweis:** Die Anwendung der 1 %-Methode, bei der die Entnahme in Höhe von 1 % des Bruttolistenpreises monatlich angesetzt wird, scheidet in der Regel aus, weil sie eine mehr als 50%ige betriebliche Nutzung voraussetzt.

### **9.2 Versteuerung mit Fahrtenbuch**

Die nachteilige Auswirkung der Anwendung der 1%-Methode kann durch das Führen eines Fahrtenbuches gemildert werden. Wird ein Fahrtenbuch geführt, sind die betrieblichen Kosten in der tatsächlichen Höhe abzugsfähig. Ein erzielter Gewinn aus dem Unterschied zwischen Veräußerungspreis des PKW und dem zu diesem Zeitpunkt bestehenden Buchwertes in der Anlagenbuchführung bleibt zwar weiterhin steuerpflichtig, allerdings konnten zumindest die betrieblichen Aufwendungen in der Zeit, für die das Fahrzeug dem Betriebsvermögen zugeordnet war, in voller Höhe steuerlich geltend gemacht werden.

## **10 Wiederaufnahme der freiberuflichen Tätigkeit nach Veräußerung der Praxis**

Freiberufler, die ihre Einzelpraxis verkaufen, sollten darauf achten, dass sie ihre freiberufliche Tätigkeit mindestens in den nächsten drei Jahren nicht mehr aufnehmen. Anderenfalls können sie nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung die steuerliche Tarifvergünstigung für ihren Veräußerungsgewinn verlieren und zwar rückwirkend. Dies gilt auch dann, wenn die Wiederaufnahme der Tätigkeit im Zeitpunkt der Veräußerung nicht geplant war.

Die Tarifbegünstigung setzt voraus, dass der Freiberufler seine wesentlichen Betriebsgrundlagen, insbesondere den Mandanten- oder Patientenstamm, auf den Erwerber dauerhaft überträgt. Dies ist nicht der Fall, wenn der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit am selben Ort als bald wieder aufnimmt; denn dann besteht die Gefahr, dass ihm seine bisherigen Kunden treu bleiben. Eine genaue Zeitdauer, wie lange die freiberufliche Tätigkeit nicht mehr ausgeübt werden sollte, gibt der BFH nicht vor. Im aktuellen Fall war eine Wiederaufnahme nach 22 Monaten steuerlich schädlich. Eine Zeitspanne von drei Jahren dürfte genügen.

**Hinweis:** Unschädlich ist es, wenn der Veräußerer nach dem Verkauf für den Erwerber als freier Mitarbeiter tätig wird. Eine Wiederaufnahme außerhalb seines bisherigen örtlichen Wirkungskreises wird ebenfalls unschädlich sein. Schließlich wird es nicht beanstandet, wenn der Veräußerer seine bisherige freiberufliche Tätigkeit nur in einem geringen Umfang fortführt; damit ist ein Umsatz von weniger als 10 % des Durchschnittsumsatzes der letzten drei Jahre vor der Veräußerung gemeint.

## **11 Buchführungspflicht ausländischer Kapitalgesellschaften**

Ausländische Kapitalgesellschaften, die in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig sind, sind nach der neuen BFH-Rechtsprechung in Deutschland buchführungspflichtig, wenn sie nach dem Recht ihres Herkunftslandes Bücher führen müssen. Die Buchführungspflicht nach dem ausländischen Recht gilt damit auch für das deutsche Steuerrecht. Es bedarf also keiner weiteren Aufforderung zur Buchführungspflicht durch das Finanzamt.

## 12 Umsatzsteuervorauszahlung bei der Einnahmen-Überschussrechnung

Weitgehend geklärt hat der BFH nunmehr den Zeitpunkt des Betriebsausgabenabzugs für die Umsatzsteuervorauszahlung bei der Einnahmen-Überschussrechnung. Dem BFH zufolge ist eine Umsatzsteuervorauszahlung, die für 2019 bis zum 10.1.2020 geleistet wird, als Betriebsausgabe im Jahr 2019 abziehbar. Als Zahlung bis zum 10.1.2020 gilt auch eine dem Finanzamt erteilte Einzugsermächtigung.

Die Finanzverwaltung wendet diese Grundsätze aber nur auf solche Vorauszahlungen an, die auch am 10.1.2020 fällig und geleistet werden, z. B. für die Vorauszahlung für Dezember 2019 (ohne Dauerfristverlängerung), für November 2019 (mit Dauerfristverlängerung) oder für das IV. Quartal 2019 (ohne Dauerfristverlängerung). Der BFH hat dies noch nicht abschließend entschieden, sodass noch nicht feststeht, ob auch bis zum 10.1.2020 geleistete Vorauszahlungen für 2019, die aufgrund einer **Dauerfristverlängerung** erst am 10.2.2019 fällig sind (z. B. für Dezember 2019 oder für das IV. Quartal 2019, jeweils mit Dauerfristverlängerung), als Betriebsausgaben im Jahr 2019 abziehbar sind. Die Finanzverwaltung verneint dies.

**Hinweis:** Die Grundsätze zum Betriebsausgabenabzug gelten auch für Erstattungen bei Voranmeldungen. Eine Ausnahme gibt es nur bei der Einzugsermächtigung: Kommt es bei einer erteilten Einzugsermächtigung zu einer Erstattung, gilt als Zahlungszeitpunkt der tatsächliche Zufluss auf dem Konto des Unternehmers. Liegt dieser nach dem 10.1.2020, ist die Erstattung erst im Jahr 2020 als Betriebseinnahme zu versteuern.

## 13 Nebenberuflich tätige Übungsleiter

Wer sich nebenberuflich als Trainer oder Betreuer im Sportverein engagiert, profitiert vom sog. Übungsleiterfreibetrag: Danach sind Einnahmen bis zu einem Betrag von 2.400 €/Jahr steuerfrei. Oft führen derartige Tätigkeiten allerdings zu Verlusten, weil Fahrtkosten und das sonstige finanzielle Engagement größer sind als die in der Regel geringe Aufwandsentschädigung. Die Finanzverwaltung hat in der Vergangenheit Verluste öfter nicht anerkannt, wenn die Einnahmen unter dem Freibetrag von 2.400 € lagen.

Dem hat der BFH nun widersprochen. Nebenberuflich tätige Trainer können Verluste auch dann steuerlich geltend machen, wenn ihre Einnahmen unter dem Übungsleiterfreibetrag von 2.400 € liegen. Allerdings muss der nebenberuflich tätige Trainer bzw. Betreuer seine Einkünfteerzielungsabsicht nachweisen. Er muss also darlegen, dass er über die gesamte Dauer seiner Tätigkeit einen Gewinn erzielen wird.

**Hinweis:** Die Einkünfteerzielungsabsicht kann fehlen, wenn die Einnahmen z. B. so niedrig sind, dass sie stets unter den Kfz-Kosten liegen. Gleiches gilt, wenn in dem Sportverein auch die Kinder des Übungsleiters trainieren. Dann wird das Finanzamt davon ausgehen, dass der Trainer die Verluste aus privaten Gründen eingeht, nämlich um seine Kinder zu trainieren.

## 14 Personengesellschaften

### 14.1 Gewinnanteilsberechnung bei Gesellschafterwechsel

Ein Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft führt grundsätzlich dazu, dass mit dem Übergang der Gesellschafterstellung auf den neuen Gesellschafter die Einkünfte anteilig nun dem neuen Gesellschafter zugerechnet werden und nicht mehr dem alten Gesellschafter. Der BFH hält es unter bestimmten Voraussetzungen auch für denkbar, dass sich die **Gewinnverteilung rückwirkend ändert**. Dies ist dann der Fall, wenn alle Gesellschafter einer derartigen Gewinnverteilung bereits vor Beginn des Jahres zugestimmt haben, die rückwirkende Gewinnverteilungsänderung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und nicht rechtsmissbräuchlich ist.

Dieser Fall kann eintreten, wenn z. B. im Jahr 2019 der Anteilsverkauf an den neuen Gesellschafter stattfindet, der Übergang der Gesellschafterstellung aber erst mit der noch für das Jahr 2019 vorhergesehenen Bezahlung des Kaufpreises eintreten soll und diese Bezahlung entgegen der Vereinbarung erst im Frühjahr 2020 erfolgt. Hier soll dann die Gewinnverteilung jedenfalls bereits ab dem 1.1.2020 geändert werden und nicht erst ab dem Zahlungstag im Frühjahr 2020, sodass der alte Gesellschafter nicht mehr am Gewinn bzw. Verlust des Jahres 2020 beteiligt ist. Denn bei einer vertragsgerechten Bezahlung im Jahr 2019 wäre der neue Gesellschafter ebenfalls in jedem Fall ganzjährig ab dem 1.1.2020 am Gewinn und Verlust beteiligt worden.

**Hinweise:** Die neue Rechtsprechung kann einerseits genutzt werden, um eine rückwirkende Gewinnverteilungsänderung vorzunehmen; sie kann aber andererseits auch dazu führen, dass das Finanzamt eine rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung vornimmt, die gar nicht gewollt war. Daher sollten sich die Gesellschafter und der Erwerber bei einem Verkauf eines Anteils durch einen der Gesellschafter im Klaren sein, ob ggf. eine rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung gewollt ist, und dies eindeutig regeln. Bei zu erwartenden Verlusten der Personengesellschaft wird der veräußernde Gesellschafter kein Interesse an einer rückwirkenden Änderung der Gewinnverteilungsabrede haben; bei Gewinnen wird es genau umgekehrt sein.

Das Urteil betraf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die Vermietungseinkünfte erzielte. Für unternehmerisch tätige Personengesellschaften, die gewerbliche, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielen, gelten zwar die gleichen Grundsätze; für diese ist jedoch ein anderer BFH-Senat zuständig, der sich zu der Frage der rückwirkenden Änderung noch nicht geäußert hat.

Empfehlung: Der Gewinnanteil sollte bei einem Gesellschafterwechsel auf einen bestimmten Zeitpunkt festgelegt werden. Hier bietet sich der Zeitpunkt an, zu dem ein Gesellschafter ausscheidet bzw. eintritt. Zur Gewinnermittlung kann ein Zwischenabschluss der Gesellschaft erfolgen.

#### **14.2 Erleichterung der Realteilung von Personengesellschaften bei weichendem Gesellschafter**

Die Finanzverwaltung akzeptiert nunmehr die neue Rechtsprechung des BFH, die eine gewinnneutrale Realteilung für alle Realteilungen ermöglicht, dies war bislang nur bei einer „echten Realteilung“ der Fall.

Eine echte Realteilung liegt vor, wenn eine Personengesellschaft aufgelöst wird und jeder Gesellschafter einen Teil des Betriebsvermögens (ggf. nebst Ausgleichszahlung) erhält und künftig für eigene betriebliche Zwecke nutzt. Die echte Realteilung kann nach dem Gesetz gewinnneutral erfolgen, sodass die stillen Reserven, also die Wertsteigerungen, nicht versteuert werden müssen. Dem BFH zufolge ist auch eine sog. unechte Realteilung gewinnneutral möglich. Hier wird die Personengesellschaft nicht aufgelöst, sondern es scheidet lediglich ein Gesellschafter unter Mitnahme von Betriebsvermögen aus, während die Personengesellschaft durch die verbleibenden Gesellschafter fortgesetzt wird.

Die Finanzverwaltung folgt dieser Rechtsprechung und lässt es ausreichen, dass der ausscheidende Gesellschafter lediglich Einzelwirtschaftsgüter mitnimmt. An ihrer bisherigen Auffassung, dass der ausscheidende Gesellschafter einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil erhalten muss, damit die unechte Realteilung gewinnneutral erfolgen kann, hält die Finanzverwaltung nicht mehr fest.

**Hinweis:** Die Zahlung einer Abfindung ausschließlich in Geld ist für die Annahme einer Realteilung nicht ausreichend.

#### **15 Abzugsverbot für Repräsentationsaufwand**

Kosten für eine unangemessene Repräsentation des Unternehmens sind nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Eine Kundenveranstaltung ist aber nur dann unangemessen, wenn die Veranstaltung den Rahmen des Üblichen überschreitet, weil z. B. der Ort und der Rahmen der Veranstaltung ungewöhnlich gelegen, beschaffen oder ausgestattet sind oder weil den Gästen ein besonderes, qualitativ hochwertiges Unterhaltungsprogramm geboten wird.

Nicht unangemessen ist es hingegen, wenn ein Unternehmer seine Kunden in sein privates Anwesen einlädt und mit einem Kostenaufwand von ca. 60 € pro Gast für Musik, Veranstaltungstechnik und rustikalen Speisen (Würste, Leberkäse, Salat, Burger) bewirtet. Dies hat das FG Düsseldorf für den sog. Herrenabend eines Rechtsanwalts entschieden.

**Hinweise:** Für die Praxis ist eine sorgfältige Dokumentation sowohl hinsichtlich des dargebotenen Programms und der Bewirtung als auch der eingeladenen Gäste empfehlenswert. Auf diese Weise lassen sich die Angemessenheit der Kosten und der berufliche Bezug zu den eingeladenen Gästen nachweisen.

## 16 Allgemeine Bilanzierungshinweise

### 16.1 Teilwertabschreibung im Umlaufvermögen und bei Fremdwährungsverbindlichkeiten

Bei der Erstellung der Bilanz wird unter anderem geprüft, ob eine gewinnmindernde **Teilwertabschreibung** auf den niedrigeren Teilwert vorgenommen werden kann. Eine Teilwertabschreibung ist zulässig, wenn es zu einer voraussichtlich dauernden Wertminderung des Bilanzansatzes gekommen ist. Bei **Verbindlichkeiten** in einer Fremdwährung kann eine sog. Teilwerterhöhung geprüft werden, falls sich der Wechselkurs voraussichtlich dauerhaft verschlechtert hat; dies wird insbesondere dann in Betracht kommen, wenn die Restlaufzeit relativ kurz ist, weil dann eine Erholung des Wechselkurses eher unwahrscheinlich ist.

### 16.2 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Weiterhin wird geprüft, ob **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten** gewinnmindernd zu bilden sind, z. B. für Gewährleistungsverpflichtungen, für Nachbetreuungskosten, für Schadensersatzverpflichtungen oder für die Pflicht zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen.

### 16.3 Tantiemerrückstellungen

Bei Kapitalgesellschaften wird eine Rückstellung für die Gewinnantieme des GmbH-Geschäftsführers geprüft und ggf. gebildet. Hierbei ist wichtig, dass die im Vorjahr gebildete Gewinnantieme bereits ausgezahlt worden ist. Sollte dies nicht der Fall sein, droht eine Nichtanerkennung des Tantiemeaufwands wegen der unterlassenen Durchführung der Tantiemevereinbarung.

### 16.4 Abzinsung von Rückstellungen

Sofern mit der Erfüllung der einer Rückstellung zugrunde liegenden Verpflichtung erst mehr als 12 Monate nach dem Bilanzstichtag begonnen wird, ist die Rückstellung gewinnerhöhend abzuzinsen. Ausnahme: Pensionsrückstellungen und Rückstellungen für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen.

### 16.5 Begrenzung der Verzinsung der Überentnahmen auf den tatsächlichen Überentnahmebetrag

Mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2018 hat der Gesetzgeber eine Änderung des § 4 (4a) EStG eingeführt, aufgrund der die Berechnung der Zinsen für Überentnahmen auf die tatsächliche Höhe begrenzt. Hintergrund ist die seit 1999 geltende steuererhöhend vorzunehmende Verzinsung der über den Gewinn hinausgehenden Entnahmen des Unternehmers. Diese werden pauschaliert mit 6% verzinst, wobei die Zinsen steuerlich dem zu versteuernden Gewinn hinzuzurechnen sind. Hierbei konnte es unter bestimmten Konstellationen vorkommen, dass Verluste in die Berechnung der Überentnahmen einbezogen wurden. Durch die Begrenzung des zu verzinsenden Betrages auf die Höhe der tatsächlichen Überentnahmen, kumuliert über sämtliche Wirtschaftsjahre seit 1999 wird dies vermieden.

## 17 Pauschalsteuer bei Geschenken

Wer seinen Geschäftsfreunden oder Kunden Geschenke oder freiwillige Zuwendungen macht, kann für diese die Versteuerung übernehmen und eine sog. Pauschalsteuer von 30 % des Wertes des Geschenkes zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer an das Finanzamt zahlen. Die Pauschalsteuer gilt auch bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer, die zusätzlich zum vereinbarten Gehalt gewährt werden, z. B. die Übernahme der Kosten für ein Hotel-Wochenende wegen guter Leistungen.

**Hinweis:** Es sollte aber beachtet werden, dass die Pauschalsteuer nicht anfallen kann, wenn das Geschenk oder die Zuwendung für den Empfänger keine steuerpflichtige Einnahme darstellt, z. B. bei Privatkunden, die selbst nicht als Unternehmer die Geschäftsbeziehung führen. Um Zuwendungen und Geschenke an diese Personen nicht der Pauschalsteuer zu unterwerfen, bedarf es einer sorgfältigen Dokumentation der einzelnen Empfänger und ihrer geschäftlichen Beziehung zum Unternehmer. Im Übrigen sollte daran gedacht werden, dass es keine Pflicht zur Anmeldung und Abführung der Pauschalsteuer gibt, sondern diese nur auf Antrag erfolgt. Der Unternehmer kann einen Antrag entweder für beide Gruppen (Geschäftsfreunde/Kunden oder Arbeitnehmer) oder aber nur für eine der

beiden Gruppen stellen. Innerhalb der jeweiligen Gruppe muss das Wahlrecht allerdings einheitlich ausgeübt werden.

## 18 Reformvorhaben elektrisch betriebene Lieferfahrzeuge

Der Gesetzgeber plant die Einführung einer **Sonderabschreibung für neue, rein elektrisch betriebene Lieferfahrzeuge**. Diese Sonderabschreibung soll 50 % im Jahr der Anschaffung betragen und zusätzlich zur regulären Abschreibung gewährt werden. Die Sonderabschreibung soll befristet für nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2031 angeschaffte Elektrolieferfahrzeuge gelten. Eine Abschreibung für den Erwerb von gebrauchten Fahrzeugen schließt der Gesetzgeber ebenso aus wie die für Fahrzeuge, deren zulässiges Gesamtgewicht 7,5 Tonnen überschreitet.

Hinweis: Eine Kumulierung mit anderen Sonderabschreibungen wird nicht möglich sein.

## 19 Forschungszulage für Grundlagenforschung, angewandte Forschung und experimentelle Forschung.

Unternehmen, die im Bereich der Forschung und Entwicklung (FuE) tätig sind, sollen künftig einen Anspruch auf eine sog. Forschungszulage haben. Geförderte Tätigkeiten sollen solche im Bereich der FuE sein, soweit diese der Grundlagenforschung, industriellen Forschung oder der experimentellen Entwicklung zuzurechnen sind. Die Förderung soll bei den Personalausgaben (Bruttoarbeitslohn) ansetzen. Die Bemessungsgrundlage ist auf 2 Mio. € pro Unternehmen im Wirtschaftsjahr begrenzt, um große Unternehmen mit großen eigenen Forschungsabteilungen aus der Förderung herauszunehmen. Verbundene Unternehmen können diese nur einmal in Anspruch nehmen. Die Forschungszulage soll 25 % der Bemessungsgrundlage, also maximal 500.000 € pro Wirtschaftsjahr und Unternehmen, betragen.

**Hinweis:** Das Gesetzgebungsverfahren soll Ende des Jahres abgeschlossen werden, sodass ab dem 1.1.2020 getätigte Aufwendungen in einem begünstigten FuE-Vorhaben **auf Antrag** gefördert werden können.

## 20 Vorsteuer

### 20.1 Vorsteuerabzug trotz fehlender Leistungserbringung

Der BFH hat entschieden, dass der Vorsteuerabzug bei einer Anzahlung auch dann vorgenommen werden kann, wenn dieser Zahlung schlussendlich keine vereinbarte Leistung gefolgt ist. Hintergrund ist, dass ein betrügerischer Geschäftsmann Verträge über zu erbringende Leistungen abgeschlossen hat und die Kunden auf eine erteilte Rechnung hin Zahlungen geleistet haben. Die vereinbarte Leistung wurde jedoch nie erbracht und es war dem betrügerischen Geschäftsmann bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses klar, dass die Leistung nie erbracht werden würde.

**Hinweis:** Voraussetzung hierzu ist, dass zweifelsfrei nachgewiesen werden kann, dass der Vertragspartner nicht annehmen konnte, dass die Leistung ausbleiben würde. Die Finanzverwaltung wird hier sicherlich hohe Hürden setzen, um sich vor Umsatzsteuerbetrug zu schützen.

### 20.2 Umsatzsteuerliche Behandlung von Bruchteilsgemeinschaften

Handlungsbedarf besteht bei Bruchteilsgemeinschaften. Dies sind Personengemeinschaften, die einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts ähnlich sind, aber im Gegensatz zu dieser keinen gemeinsamen Zweck verfolgen, sondern sich auf den gemeinsamen Erwerb eines Gegenstands (z. B. einer Immobilie oder eines technischen Geräts) beschränken.

**Beispiel:** Aufgrund der kostspieligen Geräte unterhalten mehrere Tierärzte zusammen ein Labor für das Sie ein Gebäude errichten und als Labor ausstatten ohne dass die Einzelleistungen gesondert abgerechnet würden.

Nach der neuen Rechtsprechung des BFH sind **Bruchteilsgemeinschaften keine Unternehmer:** Sie schulden daher weder Umsatzsteuer, noch sind sie zum Vorsteuerabzug berechtigt; dies ist jeweils nur der einzelne Gemeinschaftler.

Bislang hatte der BFH eine Bruchteilsgemeinschaft als Umsatzsteuerschuldnerin angesehen, seit 2014 aber schon den Vorsteuerabzug versagt und diesen nur dem einzelnen Gemeinschaftler zugestanden. Es muss nun für den einzelnen Gemeinschaftler der auf ihn entfallende Anteil an der Umsatzsteuer und an der Vorsteuer ermittelt und in der jeweiligen Umsatzsteuererklärung des Gemeinschaftlers erklärt werden. Sollte es Unklarheiten über den Anteil des einzelnen Gemeinschaftlers an der Umsatzsteuer und

an der Vorsteuer geben, kann hierzu eine Feststellungserklärung abgegeben werden, in der die jeweiligen Anteile den Gemeinschaftern zugewiesen werden.

**Hinweis:** Für den Vorsteuerabzug ist eine Rechnung erforderlich, in der jeder einzelne Gemeinschaftler mit Namen und Anschrift genannt wird. Dies wird in der Praxis erhebliche Probleme bereiten.

Handelt es sich um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, bleibt die Gesellschaft Unternehmerin und nicht der einzelne Unternehmer. Die Gesellschaft ist dann also Umsatzsteuerschuldnerin und zum Vorsteuerabzug berechtigt. Umsatzsteuerlich ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechts also leichter zu handhaben als eine Bruchteilsgemeinschaft.

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung hat auf die neue Rechtsprechung noch nicht reagiert. Möglicherweise wird sie den Bruchteilsgemeinschaften und ihren Gemeinschaftlern Erleichterungen gewähren.

**Empfehlung:** Vermeiden Sie bloße Bruchteilsgemeinschaften, sondern verknüpfen Sie die Bruchteilsgemeinschaft mit einer Gewinnerzielungsabsicht. Damit wird die Bruchteilsgemeinschaft zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts und die erläuterte Problematik ergibt sich nicht.

### 20.3 Vorsteuerabzug nur bei Vorlage einer korrekten Rechnung?

Zunächst klang es wie ein Paradigmenwechsel: Vorsteuerabzug ohne vorliegende korrekte Rechnung und sogar ohne Rechnung möglich hieß es in der Fachpresse vor nicht all zu langer Zeit. Doch ist bei der Aussage Vorsicht geboten, dass künftig der **Vorsteuerabzug auch ohne Rechnung** möglich sei. Zwar hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) in einem Verfahren entschieden, dass auch ohne Vorlage der Originalrechnung ein Vorsteuerabzug in Betracht komme. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist dann aber ein anderer objektiver Nachweis, dass eine Leistung für das Unternehmen erbracht worden ist und dass der Steuerpflichtige die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer auch bezahlt hat. Der objektive Nachweis könnte z. B. eine Rechnungskopie sein, nicht aber ein Sachverständigengutachten, in dem bestätigt wird, dass die Vorsteuer entstanden sein muss.

**Hinweis:** Sollte die Originalrechnung fehlen, ist es sinnvoll, sich umgehend um eine Rechnungskopie zu bemühen, weil diese als sog. objektiver Nachweis für den Vorsteuerabzug anerkannt werden könnte. Die Entscheidung des EuGH wird vermutlich einige kleine Erleichterungen nach sich ziehen und z.B. einer fehlende Telekomrechnung den Vorsteuerabzug nicht verwehren und ggf. ebenso in der Folge dazu führen, dass eine unvollständige oder an der Form mangelnde Rechnung dennoch zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dies wird in absehbarer Zukunft jedoch stets ein Streitpunkt mit einem Umsatzsteuerprüfer sein und bleiben, sodass wir dringend empfehlen, weiterhin auf Vollständigkeit der Buchführungsunterlagen zu achten.

### 20.4 Vorsteuerkorrektur kann ggf. bei erfolgloser unternehmerischer Tätigkeit entfallen

Dem EuGH liegt aktuell ein interessanter Sachverhalt vor: Die Frage, ob ein Unternehmer, der mit einer Immobilie sowohl steuerfreie als auch steuerpflichtige Umsätze erzielen will und deshalb die Vorsteuer nur anteilig geltend machen kann, die geltend gemachte Vorsteuer zu seinen Ungunsten berichtigen muss, wenn er mit seiner **unternehmerischen Tätigkeit scheitert** und keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze erzielt. An sich ist eine Vorsteuerberichtigung geboten, wenn sich das Verhältnis der umsatzsteuerfreien zu den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums für Grundstücke (bei anderen Wirtschaftsgütern fünf Jahre) ändert, weil der Unternehmer nun verstärkt umsatzsteuerfrei vermietet. In dem vom EuGH zu entscheidenden Fall geht es um eine ungewollte Entwicklung, d. h. um einen erfolglosen Unternehmer. Entscheiden muss der EuGH, ob lediglich eine willentlich herbeigeführte Nutzungsänderung zu einer Vorsteuerzurückzahlung führt. Sollte die Entscheidung des EuGH in diese Richtung ausfallen, wird dies sicherlich eine Vielzahl an nachfolgenden Einzelentscheidungen nach sich ziehen, da die Finanzverwaltung erfahrungsgemäß voraussetzen wird, dass der erfolglose Unternehmer seinen Misserfolg im Zweifel willentlich herbeigeführt hat.

## 21 Änderungen bei den Steuersätzen

### 21.1 Das Ringen um den Begriff „Unterricht“

**Unterricht** kann unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei sein. Dies gilt nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht insbesondere für den Unterricht durch Ersatzschulen, Hochschulen oder durch Privatschulen, die nach einer Bescheinigung der Kultusbehörde auf einen Beruf oder auf eine Prüfung vorbereiten. Möglicherweise ist das europäische Umsatzsteuerrecht unternehmerfreundlicher und

erfasst noch weitere Unterrichtsleistungen als steuerfrei: So hält der BFH auch Schwimmunterricht für umsatzsteuerfrei, hat aber insoweit den EuGH angerufen, der dies nun klären muss. Der EuGH muss ebenfalls klären, ob Segel- und Surfkurse umsatzsteuerfrei sind.

Abgelehnt worden ist die Umsatzsteuerfreiheit hingegen für den Tangounterricht und für den Fahrschulunterricht für die Kfz-Klassen A, B und C1. Die Umsatzsteuerfreiheit wird von der Finanzverwaltung teilweise beim Fahrschulunterricht gewährt. Dies gilt für die Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L, da es sich insoweit um Nutzfahrzeuge handelt und damit um die Berufsausbildung geht.

**Hinweis:** Der Gesetzgeber plant eine Neuregelung der Umsatzsteuerfreiheit für Bildungsleistungen, die ab 2021 in Kraft treten soll. Für Fahrschulen werden sich hieraus voraussichtlich keine Änderungen ergeben.

## 21.2 Margenbesteuerung bei Reiseleistungen

Die sog. Margenbesteuerung gilt für Unternehmer, die Reiseleistungen erbringen, und bedeutet, dass nur die Marge der Umsatzsteuer unterliegt. Nach dem BFH gilt die Margenbesteuerung auch für Unternehmer, die **Ferienwohnungen vermieten**, die sie von anderen Unternehmen angemietet haben. Allerdings unterliegt die Marge dem regulären Umsatzsteuersatz von 19 % und nicht dem ermäßigten Steuersatz von 7 % für die kurzfristige Vermietung von Wohnräumen.

**Hinweis:** Der Gesetzgeber plant eine Änderung der Margenbesteuerung. Bislang war für die Margenbesteuerung nach deutschem Recht erforderlich, dass die Reiseleistung nicht für das Unternehmen des Kunden bestimmt ist. Diese Einschränkung war vom EuGH beanstandet worden und soll nun aufgehoben werden. Damit wird die Margenbesteuerung künftig auch auf Reiseleistungen im B2B-Geschäfte-Bereich angewendet werden können.

Außerdem soll künftig eine sog. Gesamtmarge oder Gruppenmarge bei Reiseunternehmern nicht mehr zulässig sein. Bislang ist eine Gesamtmarge, bei der der Reiseunternehmer aus Vereinfachungsgründen entweder für bestimmte Gruppen (z. B. alle Kreuzfahrten) oder für alle Reiseleistungen des Besteuerungszeitraums eine Gesamtmarge bilden kann, noch zulässig. Diese Regelung soll nun für entsprechende Umsätze, die nach dem 31.12.2021 bewirkt werden, aufgehoben werden.

## 21.3 Elektronische Bücher, Zeitschriften und Zeitungen

Neben den geplanten Änderungen hinsichtlich der Steuerfreiheit für Bildungsleistungen (siehe S. 14 Punkt 21.1) und bei der Margenbesteuerung (siehe S. 15 Punkt 21.2) soll für **elektronische Bücher, Zeitungen und Zeitschriften künftig** der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % anzuwenden sein. Diese Regelung soll ab Verkündung des entsprechenden Gesetzes gelten.

## 22 Allgemeine Umsatzsteuerthemen

### 22.1 Rückabwicklung bei Bauträgern

Endgültig geklärt ist die Rückabwicklung des sog. Reverse-Charge-Verfahrens für Bauträger. Die Finanzverwaltung ging bis zum Jahr 2013 davon aus, dass Bauträger, die Leistungen von Bauunternehmern entgegennehmen, die Umsatzsteuer für den Bauunternehmer an das Finanzamt abführen müssen (Anwendung des sog. Reverse-Charge-Verfahrens). Der BFH sah dies in einem Urteil aus dem Jahr 2013 jedoch anders.

Der BFH hat nun zugunsten der Bauträger, die in der Vergangenheit im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens zu Unrecht Umsatzsteuer für die leistenden Bauunternehmer abgeführt haben, entschieden, dass sie die Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückfordern können. Das Finanzamt darf die Erstattung der Umsatzsteuer nicht davon abhängig machen, dass der Bauträger die Umsatzsteuer zunächst an den leistenden Bauunternehmer nachzahlt. Die Finanzverwaltung hat sich der Rechtsprechung inzwischen angeschlossen. Die Erstattung führt in der Regel zu einer erheblichen Verzinsung zugunsten des Bauträgers.

**Hinweis:** Im Gegenzug muss der leistende Bauunternehmer (also nicht der Bauträger) zwar die Umsatzsteuer an das Finanzamt nachzahlen; er kann aber statt der Zahlung seinen Zahlungsanspruch auf Umsatzsteuer, den er gegen den Bauträger hat, an das Finanzamt abtreten. Das Finanzamt kann dann, falls diese Abtretung erfolgt ist, mit dem abgetretenen Nachzahlungsanspruch gegenüber dem Bauträger aufrechnen. Ist keine Abtretung erfolgt, muss das Finanzamt die Umsatzsteuer an den Bauträger auszahlen.

## 22.2 Umsatzsteuer bei Ratenzahlung einer Vermittlungsprovision

Geändert hat sich die Rechtsprechung zur Entstehung der Umsatzsteuer bei Vermittlungsprovisionen, die vereinbarungsgemäß in Raten gezahlt werden. Nach europäischem Umsatzsteuerrecht entsteht die Umsatzsteuer nämlich erst mit dem Zufluss der jeweiligen Rate und nicht schon mit dem Abschluss der Vermittlung. Die Rechtsprechung des EuGH und des BFH behandelt damit solche ratenweise gezahlten Provisionen wie Entgelte für Teilleistungen.

**Hinweis:** Die geänderte Rechtsprechung lässt sich wohl nicht auf Ratenverkäufe übertragen, da die europäische Regelung für Teilleistungen ausdrücklich nicht für Ratenverkäufe gilt. Im Übrigen ist bei Ratenverkäufen häufig eine Finanzierungsbank eingeschaltet, die dem Verkäufer sogleich den vollständigen Kaufpreis zahlt.

## 22.3 Zuordnung zum Unternehmensvermögen

Bei Wirtschaftsgütern, die sowohl unternehmerisch als auch privat genutzt werden, wie z. B. Fahrzeuge oder Photovoltaikanlagen, hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht: Er kann das Wirtschaftsgut entweder nur im Umfang der unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmen zuordnen und hat dann nur insoweit einen Vorsteuerabzug, muss dafür aber auch keine Umsatzsteuer auf die Privatnutzung zahlen. Oder er ordnet das Wirtschaftsgut vollständig seinem Unternehmen zu, sodass er den vollständigen Vorsteuerabzug vornehmen kann; dafür muss er jedoch die private Nutzung als sog. unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterwerfen. Einschränkungen gelten für Gebäude. Das Zuordnungswahlrecht setzt ferner voraus, dass der Gegenstand zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt wird.

**Hinweis:** Das Zuordnungswahlrecht muss dokumentiert werden. Dies kann z. B. im Rahmen der Umsatzsteuer-Voranmeldung geschehen, spätestens aber mit Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung. Für Wirtschaftsgüter, die im Jahr 2019 angeschafft worden sind, muss das Wahlrecht somit bis zum gesetzlichen Abgabetermin für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung am 31.7.2020 ausgeübt werden. Dieser Termin gilt selbst dann, wenn für die Abgabe der Steuererklärung eine Fristverlängerung gewährt worden ist oder wenn ein Steuerberater die Umsatzsteuererklärung erstellt und deshalb von vornherein eine längere Abgabefrist für die Steuererklärung gilt.

## 22.4 Rechnungserstellung unter Verwendung von Sammelbegriffen

Noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob bei einer Rechnung die **Beschreibung der gelieferten Waren im Niedrigpreissegment** nach ihrer Gattung genügt, z. B. „Hosen“, „Blusen“ oder „Pullover“, oder ob die Waren handelsüblich so genau beschrieben werden müssen, dass sie eindeutig identifiziert werden können, z. B. durch Angabe der Artikelnummer oder der Größe, Farbe, Marke, des Herstellers und Modells. Der BFH hat in mehreren Eilverfahren dem Unternehmer zwar Recht gegeben, die Entscheidung aber für das Hauptsacheverfahren offengehalten.

**Hinweis:** Angesichts des ungewissen Ausgangs der Verfahren sollten Unternehmer vor der Bezahlung der Rechnung überprüfen, ob die Waren so genau bezeichnet worden sind, dass sie identifizierbar sind, und – falls dies nicht der Fall sein sollte – vor Bezahlung der Rechnung auf eine Berichtigung der Rechnung bestehen. In der Regel sollte es für den leistenden Unternehmer kein Problem darstellen, die Angabe der Artikelnummer anzugeben.

# 23 Reform der Umsatzsteuer

## 23.1 Vorschläge der EU-Kommission

Bereits in 2017 hat die EU beschlossen, die Umsatzsteuer zu reformieren. Ziel ist ein Paradigmenwandel in der Umsatzsteuer. Bislang soll das Umsatzsteueraufkommen dort entstehen, wo ein Produkt oder eine Leistung erbracht wird, zukünftig dort, wo sie verbraucht werden. Dies stellt eine Grundsatzänderung in der Umsatzsteuer dar, andere Steuern sollen folgen. Ein weiteres Ziel, das mit der Reform verfolgt wird, ist, das Steueraufkommen zu sichern. Die EU-Kommission hat hierzu konkrete Vorschläge formuliert, die unter anderem die Einführung eines zertifizierten Steuerpflichtigen, geändertes Formularwesen, eine einheitliche Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke und eine noch weitergehende Vereinheitlichung des Mehrwertsteuersystems umfassen.

## 23.2 Umsetzung mit „Quick Fixes“

Der Bundesrat hält die Ausgestaltung des Mehrwertsteuersystems zum Bestimmungslandprinzip (Besteuerung dort wo die Ware bzw. die Leistung verbraucht wird) für verfrüht. Allerdings werden



nach und nach einige Bereiche aufgegriffen, um das Mehrwertsteuersystem zu vereinheitlichen, gewisse Hürden zu beseitigen und die Steuererhebung zu sichern. So ist bereits in 2015 für elektronisch erbrachte Dienstleistungen und Verkäufe in andere EU-Länder der „Mini-One-Stop-Shop“ auf den Weg gebracht worden, der als künftiges Vorbild für alle grenzüberschreitenden Warenbewegungen und Dienstleistungen innerhalb der EU dienen soll. Ebenso wurden mit Wirkung vom 01.01.2019 die größeren Online-Handelsportale dazu gezwungen, für das Umsatzsteueraufkommen ihrer Anbieter zu haften. Künftig soll eine grenzüberschreitende Warenbewegung oder Dienstleistung stets eine Steuerschuld mit dem jeweils gültigen Steuersatz im Bestimmungsland auslösen. Steuerschuldner ist der Lieferer bzw. Dienstleister. Lediglich Lieferungen und Leistungen an einen zertifizierten Steuerpflichtigen sollen die Steuerschuld auf diesen übergehen lassen. Diese Schritte sollen im Zeitraum von 2022 bis 2025 umgesetzt werden, wobei für die Online-Händler ein „One-Stop-Shop“ bereits ab 2021 eingeführt werden soll, da die Bestimmungslandbesteuerung auch für in einem Onlineshop bestellte Warenlieferungen gelten soll.

### 23.2.1 Konsignationslager

Bislang gab es für Konsignationslager keine explizite Bestimmung im Umsatzsteuergesetz. Dies führte häufig zu Unstimmigkeiten hinsichtlich der korrekten umsatzsteuerlichen Erfassung der Waren, die zunächst vom ausländischen Unternehmer in sein inländisches Konsignationslager überführt und von dort innerhalb Deutschlands, in andere EU-Länder oder Drittlandsgebiete veräußert werden. Mit dem nun neu geschaffenen § 6b UStG-E gelten ab 01.01.2020 neue Vorschriften, die das Konsignationslager lediglich als fiktiven Aufenthaltsort definieren, ohne dass dies Einfluss auf den Lieferweg nimmt. Eine Lieferung aus einem Konsignationslager an einen inländischen Abnehmer ist, unter bestimmten Voraussetzungen ab 01.01.2020 eine innergemeinschaftliche Lieferung und nicht länger eine innerdeutsche Lieferung.

### 23.2.2 Reihengeschäfte

Reihengeschäfte liegen vor, wenn mehrere Unternehmer Umsatzgeschäfte über denselben Gegenstand abschließen und dieser direkt vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer in der Reihe gelangt. Da die Ware hierbei nur einmal tatsächlich bewegt wird, mehrere Unternehmer jedoch Umsätze tätigen, wurde und wird der Ort der Lieferung nur einem der Umsätze zugeordnet nach dem sich dann die umsatzsteuerlichen Auswirkungen aller Umsätze in der Reihe richten.

Zukünftig soll sich die Zuordnung der Umsätze nach den folgenden Kriterien richten:

- Bei Beförderung oder Versendung durch den ersten Lieferer soll die Warenbewegung dieser Lieferung zugeordnet werden
- Bei Beförderung oder Versendung durch den letzten Abnehmer soll die Warenbewegung dieser Lieferung zugeordnet werden.
- Bei Beförderung oder Lieferung durch einen Abnehmer in der Reihe soll die Warenbewegung grundsätzlich der Lieferung an ihn zugeordnet werden, es sei denn, er verwendet eine USt-Identnummer aus dem Land in dem die Lieferung begann. In diesem Fall wird die Lieferung dem Geschäft zwischen Ihm und seinem Abnehmer zugeordnet.

### 23.2.3 Innergemeinschaftliche Lieferung

Die Voraussetzungen für eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung sollen verschärft werden. Aktuell ist hierzu angedacht, dass eine einzige innergemeinschaftliche Lieferung, bei der eine fehlerhafte Umsatzsteueridentifikationsnummer verwendet wurde oder bei der eine zusammenfassende Meldung fehlerbehaftet abgegeben wurde, zu einer Versagung der Steuerfreiheit sämtlicher Lieferungen im entsprechenden Voranmeldungszeitraum führt. Dies wird sich voraussichtlich nicht durchführen lassen, da es den Regelungen des dem deutschen Recht vorrangigen Art. 138 Abs. 1a MwStSystRL widerspricht. Allerdings setzt auch die EU erhöhte Anforderungen an die Zusammenfassende Meldung. Insbesondere gilt es verstärkt darauf zu achten, dass die **verwendete Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungs- bzw. Lieferempfängers korrekt** ist. Eine **Zusammenfassende Meldung**, bei der erkannt wurde, dass diese **fehlerhaft** ist oder nicht korrekte Umsatzsteueridentifikationsnummern verwendet wurden, ist **zwingend innerhalb eines Monats zu korrigieren!**

Der deutsche Einzelweg der Gelangensbestätigung wurde nun auch in die Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung aufgenommen, die neben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie auf Europaebene Gültigkeit hat. Allerdings werden dort andere Belege gefordert, wobei die deutsche Gelangensbestätigung weiterhin ihre Gültigkeit behält. Der „Papierkrieg“ bei den Speditionen wird sich also ausweiten. Als weitere Nachweise für die innergemeinschaftliche Lieferung können gelten: Beförderungs- oder Versendungsbelege zusammen mit dem Beleg der Zahlung, Versicherungspolice

über die Beförderung, Bestätigungen von öffentlichen Stellen oder eine Bestätigung des Lagerinhabers, in das geliefert wurde.

#### **23.2.4 Versagung des Vorsteuerabzugs bei Steuerhinterziehung**

Die EU-Kommission stellt immer stärker darauf ab, dass Geschäftspartner einander „kennen“ bzw. „kennen müssten“. Daher auch der Gedanke des „zertifizierten Steuerpflichtigen“. Mit der Einführung des § 25f UStG-E trägt die Bundesregierung dem nun Rechnung und regelt dass, wer von einem unlauteren Gebaren eines Geschäftspartners wusste oder bei angebrachter kaufmännischer Sorgfalt dies hätte wissen oder ahnen können, seinen Vorsteuerabzug verliert, wenn der Geschäftspartner die Umsatzsteuer nicht entrichtet.

#### **23.2.5 Gleichstellung von elektronischen „Druckerzeugnissen“**

Die auf elektronischem Wege überlassenen Zeitschriften, Bücher, Zeitungen, Veröffentlichungen usw. sollen ab dem 01.01.2020 den auf Papier gedruckten Erzeugnissen gleichgestellt werden und auch für diese der ermäßigte Steuersatz von 7 % gelten. Hierunter sollen außerdem Hörbücher fallen.

#### **23.2.6 Steuerbefreiung für Laborgemeinschaften und ähnliche Zusammenschlüsse von Personen**

Zusammenschlüsse von Personen deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende nichtunternehmerische Tätigkeit oder eine dem Gemeinwohl dienende steuerfreie Tätigkeit ausüben sollen gem. § 4 Nr. 29 UStG-E ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit sein. Dies ist insbesondere eine wesentliche Erleichterung für ärztliche Praxis- und Apparategemeinschaften.

### **24 Gewerbesteuer- und IHK-befreiung von Solaranlagen bis 10 Kilowatt**

Gewerbebetriebe, deren ausschließlicher Unternehmensgegenstand die Gewinnung und Vermarktung von Energie aus einer Solaranlage ist, sollen bis zu einer Leistung von 10 Kilowatt von der Gewerbesteuer befreit werden.

Der Gesetzgeber will an dieser Stelle insb. den Industrie- und Handelskammern einen Riegel vorschieben. Das Gesetz zur vorläufigen Regelung des Rechts der Industrie- und Handelskammern sieht vor, dass Unternehmen, dann nicht kammerpflichtig sind, wenn sie von der Gewerbesteuer befreit sind.

**Hinweis:** Dennoch muss für diese Unternehmen eine Gewerbesteuererklärung abgegeben werden, um die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung jährlich durch die Finanzverwaltung überprüfen zu können.

### **25 Halbierung der Hinzurechnungsbeträge für die Anmietung von beweglichen Wirtschaftsgütern bei Elektrofahrzeugen und Plug-in-Hybriden.**

Bei der Ermittlung der Gewerbesteuer sind Mietzahlungen für bewegliche Wirtschaftsgüter dem Gewinn hinzuzurechnen. Diese Hinzurechnung soll für Mietzahlungen, die für das Anmieten von rein elektrischen und extern aufladbaren Mietfahrzeugen, sogenannten Plug-in-Hybriden halbiert werden, wenn diese höchstens 50 Gramm Kohlendioxid ausstoßen und eine rein elektrische Mindestreichweite von 60 Kilometern (ab 2025 80 Kilometern) besitzen.

## II Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

### 1 Verlustuntergang bei Anteilsübertragungen

Nach dem Gesetz droht bei Kapitalgesellschaften bei einem Anteilseignerwechsel von mehr als 50 % innerhalb von fünf Jahren ein **vollständiger** Untergang der Verlustvorträge.

**Hinweis:** Die vormalige Regelung, dass bei einer Anteilsübertragung von mehr als 25 % bis 50 % der Verlust **anteilig** untergeht, ist rückwirkend aufgehoben worden, nachdem das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) diese Regelung für verfassungswidrig erklärt hatte. Aber auch der Verlustuntergang bei einer Anteilsübertragung von mehr als 50 % ist verfassungsrechtlich umstritten. Hierzu ist bereits seit 2017 ein Verfahren beim BVerfG anhängig, dessen Ausgang abzuwarten ist. Bescheide, in denen der Verlustvortrag wegen einer Anteilsübertragung von mehr als 50 % gestrichen wird, sollten durch einen Einspruch angefochten und offengehalten werden.

**Hinweis:** Außerdem sollte geprüft werden, ob nicht eine der Ausnahmen greift, bei denen der Verlustuntergang vermieden wird. Hierzu gehört z. B. die sog. Konzernklausel, wenn die Anteilsübertragung innerhalb eines Konzerns erfolgt, oder die sog. Verschonungsregelung, nach der der Verlustvortrag in Höhe der vorhandenen stillen Reserven erhalten bleibt. Alternativ kann ein sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag beantragt werden. Der Verlust wird dann als „fortführungsgebunden“ fortgeführt und kann mit künftigen Gewinnen verrechnet werden. Allerdings sind hierfür besondere Voraussetzungen zu erfüllen; so darf z. B. der Betrieb der Kapitalgesellschaft nicht eingestellt werden bevor der fortführungsgebundene Verlustvortrag aufgebraucht ist.

### 2 Ausfall eines Gesellschafterdarlehens an die GmbH

#### 2.1 Bisherige Handhabung

Bislang wurden Gesellschafterdarlehen, die ausgereicht wurden und in der Folge ausgefallen sind, unter bestimmten Voraussetzungen als Anschaffungskosten auf den Kapitalanteil des Gesellschafters gewertet. Es handelte sich daher beim Untergang oder Verkauf der Gesellschaftsanteile um Aufwendungen, die die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemindert haben. Nun hat der BFH aufgrund der Aufhebung des Eigenkapitalgrundsatzes durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen diese Sichtweise gekippt.

#### 2.2 Aktuelle Sichtweise

Die Finanzverwaltung hat sich inzwischen der geänderten Rechtsprechung des BFH angeschlossen, nach der grundsätzlich der Ausfall eines Gesellschafterdarlehens, das ein GmbH-Gesellschafter seiner GmbH gewährt hat, nicht als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung zu berücksichtigen ist. Gleiches gilt für die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, die der GmbH-Gesellschafter für seine GmbH eingegangen ist. Ein derartiger Darlehensausfall bzw. die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft werden generell nicht mehr bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb berücksichtigt, wenn die Beteiligung verkauft oder die GmbH liquidiert wird.

In Betracht kommt dann allenfalls im Zuge des Teileinkünfteverfahrens die Berücksichtigung eines Verlustes in Höhe von 60% des valutierenden Saldos des Darlehens bei den Einkünften aus Kapitalvermögen; dieser Verlust kann in der Regel jedoch nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden (s. Seite 30 Punkt 1). Sollte das an die Gesellschaft ausgereichte Darlehen refinanziert sein, droht außerdem die Verwehrung der Schuldzinsen für dieses Darlehen als Werbungskosten bei Kapitalvermögen (s. Seite 30 Punkt 2). Die Verwehrung des Abzugs des ausgefallenen Darlehens als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung hätte auf Ebene des Gesellschafters somit weitreichende Folgen hinsichtlich einer steuermindernden Geltendmachung des Darlehens- bzw. Bürgschaftsbetrages.

Aus Gründen des Vertrauensschutzes gelten jedoch die bisherigen Grundsätze weiter, wenn es sich um Darlehen oder Bürgschaften handelt, die bis einschließlich 27.9.2017 eigenkapitalersetzend wurden, also insbesondere in der Krise gewährt oder in der Krise stehengelassen worden sind. Die bisherigen Grundsätze gelten im Übrigen auch dann weiter, wenn das Insolvenzverfahren vor dem 1.11.2008 eröffnet wurde; denn bis zu diesem Zeitpunkt galt noch das Eigenkapitalersatzrecht. Soweit die Vertrauensschutzregelung nicht greift, würde künftig im Wesentlichen nur der Verzicht auf eine Darlehensforderung bei den gewerblichen Einkünften berücksichtigt werden können. Es könnte aus Sicht des Gesellschafters in Betracht gezogen werden, statt Fremdkapital (in Gestalt von

Darlehen) Eigenkapital in Form von Einlagen in die GmbH zu leisten. Zwar kann der Gesellschafter Eigenkapital nicht mehr ohne Weiteres zurückfordern, jedoch besteht dieser Nachteil auch bei Fremdkapital im Fall einer drohenden Insolvenz der GmbH aufgrund der Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen.

### 2.3 Geplante Änderung

Der Gesetzgeber plant, optional auch rückwirkend ab dem 31.7.2019, zur steuerlichen Behandlung ausgefallener Finanzierungshilfen vor der Rechtsprechungsänderung des BFH zurückkehren: Danach sollen gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehensverluste sowie Inanspruchnahmen aus Bürgschaften, die gesellschaftsrechtlich veranlasst waren, bei den gewerblichen Einkünften nach § 17 EStG berücksichtigt werden können. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung soll vorliegen, wenn ein fremder Dritter das Darlehen nicht gewährt bzw. die Bürgschaft für die Verbindlichkeit der GmbH nicht übernommen hätte. In der Vergangenheit war dies nur „wesentlich Beteiligten“ (Beteiligung über 1%) möglich. Nun sollen alle Gesellschafter unter den genannten Voraussetzungen die ausgefallenen Darlehen geltend machen können.

**Empfehlung:** Bei der Vergabe eines Darlehens an die Gesellschaft sollte geprüft werden, ob es nicht sinnvoller ist, eine Zahlung in Kapitalrücklagen des Unternehmens zu leisten (siehe hierzu auch S. 20 Punkt 3). In diesem Fall zählen die Aufwendungen bei Ausfall weiterhin zu den Anschaffungskosten auf die Beteiligung. Aktuell strittig ist die Gestaltung, in der eine Zahlung in die Rücklage dazu verwendet wird, zuvor ausgereichte Darlehen zu befriedigen und so „durch die Hintertür“ die Folgen des Ausfalls des Darlehens zu vermeiden. Bereits entschieden ist, dass eine reine Umgliederung eines bestehenden Darlehens in die Kapitalrücklage bei Ausfall dennoch als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu werten ist. Inwiefern eine Gestaltung möglich ist, bei der die Gesellschaft vom Gesellschafter zunächst eine Kapitaleinlage erhält, um mit dieser das bestehende Darlehen abzulösen, bleibt abzuwarten und muss in jedem Fall in einem Beratungsgespräch erörtert werden.

## 3 Einlagenrückgewähr

Zahlt eine GmbH aus einer Kapitalrücklage Einlagen des Gesellschafters an diesen zurück, kann dies unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei sein. Hierbei ist unter anderem darauf zu achten, dass die GmbH eine **Steuerbescheinigung über die Einlagenrückgewähr** erteilt, bevor die Feststellungserklärung über das Einlagekonto beim Finanzamt eingereicht wird. Anderenfalls kann es passieren, dass die Rückgewähr als – steuerpflichtige – Gewinnausschüttung behandelt wird. Nach Erlass des Feststellungsbescheids darf die Steuerbescheinigung nicht mehr nachgeholt werden. Dies gilt dem BFH zufolge selbst dann, wenn der Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht.

## 4 Luxus-Pkw einer GmbH

Fahrzeuge einer GmbH sind stets Betriebsvermögen, sodass die Kfz-Kosten Betriebsausgaben sind. Die GmbH muss die betriebliche Veranlassung ihrer Aufwendungen damit nicht nachweisen. Dies hat das FG München deutlich gemacht.

**Hinweis:** Allerdings dürfen unangemessene Aufwendungen nur mit ihrem angemessenen Teil steuerlich abgesetzt werden. Während Fahrzeuge wie BMW oder Mercedes in der Regel vom Finanzamt akzeptiert werden, droht bei Luxus-Pkw wie z. B. Porsche, Maserati, Ferrari oder Bugatti eine Kürzung der Betriebsausgaben in Höhe des unangemessenen Teils. Ist die Anschaffung des Fahrzeugs im Interesse des Gesellschafters erfolgt, z. B. weil er es vorrangig privat nutzt, kann das Finanzamt eine verdeckte Gewinnausschüttung ansetzen, sodass der Betriebsausgabenabzug neutralisiert wird. Es ist daher darauf zu achten, bei Luxusfahrzeugen die Nutzung für betrieblich erforderliche Fahrten nachzuweisen, um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden.

## 5 Verrechnungskonto und offene Verbindlichkeiten

Sofern es ein Verrechnungskonto gibt, auf dem die Zahlungsbewegungen zwischen der GmbH und ihrem Gesellschafter gebucht werden, sollten die Zahlungen den einzelnen Verträgen wie z. B. Geschäftsführer-, Miet- oder Darlehensvertrag zugeordnet werden, um die Höhe der jeweiligen noch offenen Forderung bzw. Verbindlichkeit aus dem einzelnen Vertrag ermitteln zu können. Auf diese Weise kann festgestellt werden, ob die einzelnen Verträge auch tatsächlich durchgeführt worden sind, sodass sie auch steuerlich anerkannt werden. Sollte bei einer Prüfung festgestellt werden, dass die

Zahlungen nicht tatsächlich durchgeführt wurden, besteht die Möglichkeit, dass der Prüfer die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung anzweifelt und diese verwirft. Dies hätte z.B. auch hinsichtlich der Angemessenheit einer eventuell gezahlten Tantieme weitreichende Folgen.

Sofern eine Verzinsung des Verrechnungskontos vereinbart worden ist, muss die Zinsforderung bzw. -verbindlichkeit gewinnwirksam gebucht werden. Gleiches gilt für wechselseitige verzinsliche Darlehensforderungen zwischen der GmbH und ihrem Gesellschafter.

**Hinweis:** Hat der Gesellschafter ein Darlehen unverzinslich gewährt, sollte eine Verzinsung für die Zukunft in Erwägung gezogen werden, um eine gewinnerhöhende Abzinsung der Darlehensverbindlichkeit der GmbH zu vermeiden (s. Seite 8 Punkt 6.1).

## III Arbeitgeber/Arbeitnehmer

### 1 § 12 Teilzeit- und Befristungsgesetz – eine Brandbombe bei Arbeit auf Abruf

Zum Ende des Jahres 2018 wurde das Teilzeit- und Befristungsgesetz neu gefasst – mit eventuell weitreichenden Folgen, insbesondere aufgrund der Änderungen in § 12 TzBfG.

#### 1.1 Wesentliche Änderung

Der Gesetzgeber hat verfügt, dass bei Arbeit auf Abruf der Arbeitgeber die vereinbarte Arbeitszeit einseitig nur um 20 % unter- und 25 % überschreiten darf, der Arbeitnehmer mindestens 4 Tage im Voraus über die anstehende Erbringung seiner Arbeitsleistung zu informieren ist und dass, sollte keine feste Arbeitszeit festgelegt sein, eine wöchentliche Arbeitszeit von 20 Stunden als vereinbart gilt.

#### 1.2 Aktuelle Lage in der Praxis

Gerade bei Saisonkräften z.B. im Gastrobereich, ist es nicht unüblich, dass der Arbeitgeber die Arbeitnehmer „nach Bedarf“ abruf, z.B. wenn die Sonne scheint. Dies ist selbstverständlich nicht vorhersehbar, daher ist es immens schwierig, eine feste wöchentliche Arbeitszeit zu vereinbaren. Arbeitsverträge existieren häufig nicht, die Arbeitnehmer arbeiten unregelmäßig, „auf Abruf“ eben. Genau das möchte der Gesetzgeber durch die Regelungen in § 12 TzBfG vermeiden. Der Arbeitnehmer soll in der Lage sein, mehr als eine Teilzeitbeschäftigung anzunehmen und auszuüben, was durch die Unplanbarkeit erschwert wird.

#### 1.3 Mögliche Auswirkungen

##### 1.3.1 Deutsche Rentenversicherung

Die Deutsche Rentenversicherung hat sich zu diesem Sachverhalt bislang nicht offiziell geäußert. Lediglich die Prüfungsorgane haben bisher verlauten lassen, dass die Prüfung der Beschäftigten „auf Abruf“ hinsichtlich der Einhaltung der Arbeitsverträge bislang nicht Teil der Prüfungshandlungen sei. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Rentenversicherung dies nicht jederzeit in den Prüfkatalog aufnehmen kann. (s. Seite 22 Punkt 2)

##### 1.3.2 Arbeitnehmer

Ein teilzeitbeschäftigter Arbeitnehmer hat, wenn nichts Anderes mittels eines Arbeitsvertrages vereinbart ist, einen Beschäftigungsanspruch für die nach § 12 TzBfG als vereinbart geltende wöchentliche Arbeitszeit von 20 Stunden. Ruft nun der Arbeitgeber weniger als 20 Stunden Arbeitszeit in der Woche vom Arbeitnehmer ab, ändert dies nichts an seinem Anspruch. Es ist zu erwarten, dass ein im Nachhinein gestelltes Begehren des Arbeitnehmers auf eine Entlohnung in Höhe seines gesetzlichen Anspruches von Arbeitsgerichten positiv beschieden wird, da der Arbeitnehmer sich auf ein Entgelt in entsprechender Höhe verlassen hätte können.

Dies bedeutet, dass, sollte ein Arbeitnehmer, der z.B. Entgelt als Teilzeitbeschäftigter in Höhe von durchschnittlich 150 EUR wöchentlich für 15 tatsächlich geleistete Stunden erhalten hat, nach 3 Jahren Beschäftigung seinen vollen Anspruch geltend machen, die Differenz ggf. an ihn nachzuzahlen ist. In diesem Fall würde dies bedeuten, dass Arbeitslohn in Höhe von 5 Stunden mal 10 EUR Stundenlohn mal 52 Wochen für 3 Jahre nachträglich an den Arbeitnehmer zu zahlen und zusätzlich Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge nachzuentrichten sind.

## 2 Phantomlohn

### 2.1 Allgemein

In der Sozialversicherung gilt das sogenannte „Entstehungsprinzip“. Dies bedeutet, dass als Bemessungsgrundlage für Sozialversicherungsbeiträge nicht das tatsächlich gezahlte Entgelt gilt, sondern der Anspruch, der für den Arbeitnehmer maßgeblich ist. Aufgrund der ggf. entstehenden Differenz zwischen dem rechtlichen Anspruch des Arbeitnehmers und dem gezahlten Entgelt für die tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung entsteht aus Sicht der Sozialversicherung sogenannter „Phantomlohn“.

**Hinweis:** Kein Phantomlohn entsteht, wenn eine wirksame schriftliche Verzichtserklärung des Arbeitnehmers vorliegt.

## 2.2 Bei Arbeit auf Abruf eines Teilzeitbeschäftigten

Ist keine feste Arbeitszeit vereinbart, gilt die in § 12 TzBfG als vereinbart geltende Arbeitszeit von 20 Stunden. Wurden vom Arbeitnehmer weniger als 20 Stunden geleistet und ihm daher weniger gezahlt, kann die Bemessungsgrundlage für die Beiträge zur Sozialversicherung rechnerisch auf Grundlage der gesetzlichen Arbeitszeit von 20 Stunden errechnet werden. Bislang wird dies noch nicht geprüft, dies kann jedoch jederzeit aufgenommen werden. (s. Seite 22 Punkt 1.3.1)  
Die Folge wäre eine unter Umständen empfindliche Nachzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen.

## 2.3 Bei geringfügig Beschäftigten

Auch geringfügig Beschäftigte haben einen Anspruch auf Urlaub und auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall. Ein nicht oder zu gering gezahltes Urlaubsentgelt bzw. eine nicht gezahlte oder zu geringe Entgeltfortzahlung kann zu Phantomlohn führen.  
Dies ist auch dann der Fall (s. Seite 23, Punkt 2.4), wenn der Arbeitnehmer regelmäßig Zuschläge für Überstunden, Sonn-, Feiertags- oder Nachzuschläge erhält, dies aber bei der Berechnung des Entgelts während des Urlaubs oder bei einer Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall nicht berücksichtigt wird. Die Folge wäre im günstigsten Fall die Nachentrichtung der pauschalen Beiträge an die Bundesknappschaft, im ungünstigen Fall hat der Arbeitnehmer durch den Phantomlohn Entgeltansprüche, die die Geringverdienergrenze übersteigen und er **damit als normal versicherungspflichtig beschäftigt gilt**, sodass Versicherungsbeiträge in voller Höhe zu entrichten sind.

**Hinweis:** Steuerlich stellt sich die Problematik des Phantomlohns nicht, da anders als im Sozialversicherungsrecht steuerlich das Zuflussprinzip gilt und nur das der Lohnsteuer unterworfen wird, was dem Arbeitnehmer tatsächlich zugeflossen ist.

## 2.4 Bei Sonn- Feiertags- und Nachtzuschlägen

Arbeitnehmer, denen regelmäßig aufgrund Ihrer Beschäftigung Zuschläge für Sonn- Feiertags- oder Nacharbeit gezahlt werden, haben einen Anspruch auf diese Zuschläge auch dann, wenn sie in den Urlaub gehen.

Einige Arbeitnehmer zahlen diese Ansprüche jedoch nicht aus, teilweise mit Wissen und Zustimmung des Arbeitnehmers. Da dieser jedoch einen Anspruch auf die Zahlungen hat müssen sie, auch wenn sie nicht tatsächlich an den Arbeitnehmer geleistet werden bei der Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge als Phantomlohn einbezogen werden.

## 3 Begrenzung der aufeinanderfolgenden befristeten Arbeitsverhältnisse.

Die Anzahl der aufeinanderfolgenden Arbeitsverhältnisse wurde durch Richterrechtsprechung begrenzt. Auslöser war ein Fall, in dem der Arbeitgeber den Arbeitnehmer mit einer Vielzahl von aufeinanderfolgenden befristeten Arbeitsverhältnissen beschäftigt hatte. Befristet beschäftigt wurde der Arbeitnehmer stets nur für zusammenhängende Tage. Also für jede Woche von Montag bis Samstag und sollte der Dienstag ein Feiertag sein, dann nur für Montag und wieder für Mittwoch bis Samstag. Nachdem der Arbeitnehmer nicht mehr erneut befristet beschäftigt wurde, wandte er sich an ein Arbeitsgericht, da diese Art der Beschäftigung bereits seit Jahren so gehandhabt wurde und aus seiner Sicht zu klären war, ob die Befristung nicht inzwischen in ein Dauerarbeitsverhältnis übergegangen wäre. Das Gericht gab ihm Recht.

Aufgrund dieses Urteils wurden weitere Entscheidungen über diesen Sachverhalt gefällt. Eine feste Anzahl, wie häufig eine befristete Beschäftigung wiederholt werden kann ohne dass dies zu einer unbefristeten Anstellung führt, gibt es nicht. Die Entscheidungen der Gerichte lassen jedoch die Annahme zu, dass es sich um eine Zahl im einstelligen Bereich handelt.

## 4 Überlassung eines (Elektro-)Fahrrads

Die Überlassung eines (Elektro-)Fahrrads durch den Arbeitgeber **zur privaten Nutzung** oder für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist seit dem 1.1.2019 steuerfrei, wenn die Überlassung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt. Dies gilt sowohl für normale Fahrräder als auch für Pedelecs, sofern sie nicht als Kfz eingestuft werden.

**Hinweis:** Die Steuerfreiheit ist bislang bis zum 31.12.2021 befristet. Aktuell geplant ist eine Verlängerung der Steuerbefreiung bis zum 31.12.2030.

#### 4.1 Keine Begünstigung bei gleichbleibendem Brutto

Die Bundesregierung hat inzwischen klargestellt, dass die Steuerbefreiung nicht gewährt wird, wenn die Überlassung des (Elektro-)Fahrrads im Wege einer Gehaltsumwandlung erfolgt, also das auszuzahlende Gehalt im Gegenzug gemindert wird.

Hinsichtlich dieser Frage liegt zwar noch keine höchstrichterliche Entscheidung vor – jedoch ist die Stellungnahme der Bundesregierung mit dem Gesetzeswortlaut vereinbar.

##### 4.1.1 Drohende Folgen

Sofern eine Steuerfreiheit nicht in Betracht kommt, weil das (Elektro-)Fahrrad im Rahmen einer Gehaltsumwandlung überlassen wird, hängt der steuerlich zu berücksichtigende Vorteil der privaten Nutzung des Fahrrads vom Zeitpunkt der erstmaligen Überlassung ab:

Bei einer erstmaligen Überlassung vor dem 1.1.2019 wird 1 % der unverbindlichen Preisempfehlung einschließlich Umsatzsteuer des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers (auf volle Hundert abgerundet) pro Monat angesetzt.

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das betriebliche (Elektro-)Fahrrad erstmals nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022, ist als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung 1 % der auf volle Hundert Euro abgerundeten **halbierten** unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Auf den Anschaffungszeitpunkt des Fahrrads kommt es nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht an. Ist das (Elektro-)Fahrrad jedoch vor dem 1.1.2019 bereits einmal irgendeinem Arbeitnehmer zur Privatnutzung überlassen worden, kommt der hälftige Ansatz der unverbindlichen Preisempfehlung nicht in Betracht.

Die monatliche Freigrenze für Sachbezüge i. H. v. 44 € ist in beiden oben genannten Fällen nicht anwendbar.

##### 4.1.2 Vermeidung

Sprechen Sie mit ihrem Arbeitnehmer, wenn dieser ein Elektrofahrrad als Teil seines Gehaltes begehrt, und stellen Sie dem Arbeitnehmer anstelle der Gehaltserhöhung das Fahrrad zu Verfügung.

### 5 Elektro- und Hybridfahrzeuge als Dienstwagen

Der steuerliche Vorteil aus der Privatnutzung von Dienstwagen, die Elektro-Kfz oder extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge sind, ist bei Anwendung der 1%-Methode ab dem 1.1.2019 von 1 % auf 0,5 % des Bruttolistenpreises monatlich gesenkt worden. Der Gesetzgeber verlangt u. a., dass das Fahrzeug nach dem 31.12.2018 angeschafft worden ist und dass der Schadstoffausstoß höchstens 50 Gramm Kohlendioxid je gefahrenen Kilometer beträgt.

Die Finanzverwaltung sieht an dieser Stelle als ausreichend an, wenn der Elektro- bzw. Hybridelektro-Firmenwagen einem Arbeitnehmer erstmals nach dem 31.12.2018 **überlassen** wird. Die Minderung auf 0,5 % des Bruttolistenpreises greift also auch dann, wenn es sich z. B. um ein im Jahr 2018 erworbenes Elektro-Kfz handelt, das erstmals im Jahr 2019 oder 2020 als Dienstwagen einem Arbeitnehmer überlassen wird. Zu der Minderung kommt es jedoch nicht, wenn das Fahrzeug bereits vor dem 1.1.2019 irgendeinem Arbeitnehmer einmal zur privaten Nutzung überlassen worden ist.

**Hinweis:** Die Minderung auf 0,5 % des Bruttolistenpreises ist bislang bis zum 31.12.2021 begrenzt. Der Gesetzgeber plant eine Verlängerung dieser Frist bis zum 31.12.2030, jedoch mit der Einschränkung, dass die Vergünstigung ab 2022 nur noch gewährt wird, wenn die rein elektrisch erreichbare Reichweite mindestens 60 Kilometer und ab 2025 mindestens 80 Kilometer beträgt.

### 6 Verlängerung der Steuerbefreiung bei Nutzung von Ladestationen

Die Steuerbefreiung bestimmter Vorteile im Zusammenhang mit dem Laden von Elektrofahrzeugen wurde verlängert. Dies sind:

- Das Aufladen von Elektrofahrzeugen im Betrieb des Arbeitgebers
- Die zeitweise Überlassung von betrieblichen Ladevorrichtung zur privaten Nutzung
- Die Pauschalversteuerung von geldwerten Vorteilen aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung Übereignung einer Ladevorrichtung
- Zuschüsse des Arbeitgebers zum Erwerb oder der Nutzung von Ladevorrichtungen durch den Arbeitnehmer

Die genannten Maßnahmen wurden bis einschließlich 31.12.2030 verlängert.



## 7 Nutzung eines elektronischen Fahrtenbuches mit GPS

Wer den geldwerten Vorteil nicht nach der 1 %- oder 0,5 % Methode versteuern will, muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führen. Dabei sollte bei Nutzung eines sog. **Telematik-Fahrtenbuchs**, das die Fahrten im Dienstwagen elektronisch speichert, beachtet werden, dass der Anlass der Fahrt zeitnah eingetragen werden muss. Die GPS-gestützten Fahrtenbücher erfassen die Fahrten und die Stopp, jedoch nicht den Anlass der Fahrt. Dieser muss noch eingetragen oder zumindest bestätigt werden. Eine spätere Eintragung anlässlich einer Außenprüfung wird vom Finanzamt nicht anerkannt, da ein Fahrtenbuch stets zeitnah zu führen ist.

## 8 Dienstwagen für geringfügig Beschäftigte

Der BFH erkennt ein Arbeitsverhältnis mit einem geringfügig Beschäftigten steuerlich nicht an, wenn dem geringfügig Beschäftigten ein Dienstwagen zur uneingeschränkten Privatnutzung ohne Selbstkostenbeteiligung überlassen wird. Das Urteil betrifft insbesondere Fälle, in denen es sich bei dem geringfügig beschäftigten Arbeitnehmer um einen Angehörigen des Unternehmers handelt. Dem BFH zufolge erhöht die Überlassung eines Dienstwagens einseitig das Risiko des Arbeitgebers, weil der geringfügig Beschäftigte den Dienstwagen ausgiebig privat nutzen könnte und dadurch der Aufwand des Arbeitgebers überproportional steigt. Das Urteil hat zur Folge, dass der **Lohnaufwand nicht als Betriebsausgabe anerkannt** wird. Dies gilt auch dann, wenn der geringfügig Beschäftigte für seine Tätigkeit einen Dienstwagen benötigt, z. B. als Kurierfahrer, oder wenn es sich nur um ein einfaches oder gebrauchtes Kfz handelt.

**Hinweis:** Der Arbeitsvertrag kann u. U. steuerlich anerkannt werden, wenn entweder der Umfang der Privatnutzung beschränkt wird, z. B. nach Kilometern, oder wenn sich der geringfügig Beschäftigte an den Kosten des Dienstwagens beteiligen muss, z. B. durch eine Kilometerpauschale oder eine nutzungsunabhängige Pauschale.

Die Kfz-Aufwendungen für den Dienstwagen sind als Betriebsausgaben absetzbar, wenn der Dienstwagen zu mehr als 50 % für betriebliche Fahrten genutzt wird oder das Kfz bei einer mindestens 10-prozentigen betrieblichen Nutzung dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden. Ist die betriebliche Nutzung geringer als 10 %, können zumindest die Aufwendungen für nachweisbar betriebliche Fahrten im Wege einer sog. Aufwandseinlage als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

## 9 Pauschalierung von Kilometergeld durch den Arbeitgeber ohne Anrechnung auf die Werbungskosten des Arbeitnehmers

Viele Arbeitgeber gewähren ihren Arbeitnehmern einen Zuschuss für die Fahrtkosten zur ersten Arbeitsstätte, sogenanntes „Kilometergeld“. Dies ist bis zu einer Höhe von 30 Cent/Kilometer möglich und wird dem Arbeitslohn hinzugerechnet und pauschal mit 15% Einkommensteuer sowie 7% Kirchensteuer und 5,5% Solidaritätszuschlag versteuert. Dies entspricht einer Pauschalsteuer von 16,875%.

Geplant ist nun, das Kilometergeld wahlweise mit der bisherigen Pauschalsteuer belegen zu können oder wahlweise mit einer Pauschalsteuer von 25%. Wählt der Arbeitgeber eine pauschale Versteuerung der Zuschüsse zu den Fahrtkosten mit 25%, muss der Arbeitnehmer, anders als bei Versteuerung mit 16.875%, den Zuschuss bei der Ermittlung seiner Werbungskosten nicht anrechnen. Es gilt hier genau abzuwägen, wann bzw. ob sich eine pauschale Versteuerung mit 25% lohnt. Bleibt der Arbeitnehmer mit all seinen Werbungskosten unter der jährlichen Werbungskostenpauschale von 1.000 EUR, „verpufft“ der Effekt, die Zuschüsse bei der Einkünfteermittlung nicht mehr anrechnen zu müssen. Hat der Arbeitnehmer neben den Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte keine weiteren Werbungskosten, bleiben die Zuschüsse zu den Fahrtkosten bei einer Fünf-Tage-Woche und 230 Arbeitstagen bis zu einer Entfernung von knapp 15 Kilometern ohnehin außer Ansatz.

## 10 Bewertungsabschlag bei Überlassung von Wohnraum an Beschäftigte

Aufgrund des sich stark verändernden Mietzinses plant der Gesetzgeber, eine Vergünstigung für an Arbeitnehmer überlassenen Wohnraum einzuführen.

Grundsätzlich ist jeglicher Sachbezug, den ein Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, Teil des Arbeitslohnes und daher sowohl zu versteuern als auch der Sozialversicherung zu unterwerfen. Da die Mietpreise in den letzten Jahren stark steigen, soll nun die Überlassung von Wohnraum dann nicht zu

einer Lohnversteuerung führen, wenn der vereinbarte und gezahlte Mietpreis zumindest 2/3 der ortsüblichen Miete beträgt und einen Mietpreis von 25 EUR/qm nicht übersteigt.

## 11 Doppelte Haushaltsführung

Unterschiedliche Nachrichten gibt es für Arbeitnehmer, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung eine Zweitwohnung an ihrem auswärtigen Beschäftigungsort unterhalten. Positiv ist die neue Rechtsprechung des BFH, nach der ein Arbeitnehmer die Kosten für die **Einrichtung der Zweitwohnung** auch dann absetzen kann, wenn der gesetzliche Höchstbetrag von monatlich 1.000 €, der nach dem Gesetz für die Nutzung der Unterkunft abgesetzt werden darf, ausgeschöpft ist. Der Höchstbetrag gilt nicht für die Einrichtung.

**Hinweis:** Mietet der Arbeitnehmer am Beschäftigungsort eine möblierte Wohnung an, muss die Miete in eine Miete für die Wohnung ohne Möbel und in eine Miete für die Möbel aufgeteilt werden, sofern nicht bereits im Mietvertrag eine Aufteilung erfolgt ist. Der auf die Möbel entfallende Mietanteil ist unbeschränkt abziehbar.

Schlechter sieht es aus für Arbeitnehmer, die am Beschäftigungsort eine Eigentumswohnung genutzt haben und diese aufgrund der Beendigung ihrer Tätigkeit verkaufen. Haben sie die Wohnung mit einem Kredit finanziert und lösen sie diesen gegen Vorfälligkeitsentschädigung ab, kann die **Vorfälligkeitsentschädigung** dem BFH zufolge nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgesetzt werden. Die Vorfälligkeitsentschädigung ist nur dann abziehbar, wenn eine Umschuldung erfolgt und die Zweitwohnung weiterhin als berufliche Zweitwohnung genutzt wird.

**Hinweis:** Führt der Verkauf der Zweitwohnung zu einem steuerpflichtigen Spekulationsgeschäft, mindert die Vorfälligkeitsentschädigung den Spekulationsgewinn.

## 12 Häusliches Arbeitszimmer

Der BFH hat zwar die **Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers** durch den Arbeitnehmer an den Arbeitgeber steuerlich erschwert. In bestimmten Fällen wendet die Finanzverwaltung die strenge Rechtsprechung allerdings nicht an.

Die Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers durch einen Arbeitnehmer an seinen Arbeitgeber führt beim Arbeitnehmer entweder zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder zu Arbeitslohn.

**Arbeitslohn** ist anzunehmen, wenn die Nutzung des Arbeitszimmers im Interesse des Arbeitnehmers erfolgt. Der Arbeitnehmer hat also einen Arbeitsplatz im Büro des Arbeitgebers, möchte aber gern auch zu Hause arbeiten. Die Kosten für das Arbeitszimmer kann er wegen der gesetzlichen Abzugsbeschränkung für häusliche Arbeitszimmer in der Regel nicht absetzen, wenn ihm ein Arbeitsplatz im Betrieb des Arbeitgebers zur Verfügung steht.

**Vermietungseinkünfte** werden bejaht, wenn das Arbeitszimmer **vorrangig im betrieblichen Interesse** des Arbeitgebers genutzt wird, weil dieser bspw. nicht über genügend Arbeitsplätze in seinem Betrieb verfügt. Der Arbeitnehmer kann einen Verlust aus der Vermietung dem BFH zufolge neuerdings nur dann absetzen, wenn er auf Dauer einen Überschuss aus der Vermietung erzielen will. Diese Absicht, einen Einnahmenüberschuss zu erzielen, muss anhand einer objektbezogenen Überschussprognose nachgewiesen werden, da es sich bei der Vermietung des „Home-Office“ nicht um die Überlassung von Wohnraum, sondern um die Überlassung einer Gewerbeimmobilie handelt. Die Finanzverwaltung weicht zugunsten der Arbeitnehmer von der BFH-Rechtsprechung ab, wenn es sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handelt und der Mietvertrag vor dem 1.1.2019 abgeschlossen worden ist. In diesen Fällen ist typischerweise von einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen, sodass ein Vermietungsverlust steuerlich anerkannt wird. Eine Überschussprognoserechnung muss in diesen Fällen also nicht erstellt werden.

Verneint hat der BFH die Frage, ob **Aufwendungen für andere Räume** als für das häusliche Arbeitszimmer in die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers eingehen und anteilig abgesetzt werden können. Renoviert der Arbeitnehmer also z. B. sein Badezimmer, sind die anteiligen Kosten nicht als Werbungskosten absetzbar, weil das Badezimmer vorrangig privat genutzt wird.

**Hinweis:** Die ist anders bei Aufwendungen, die das gesamte Gebäude betreffen, z. B. bei einer Fassadensanierung. Diese Aufwendungen können nach dem Anteil der Fläche des Arbeitszimmers an der Gesamtwohnfläche des Hauses bzw. Wohnung abgesetzt werden.

## 13 Reisekosten

### 13.1 Begriff der ersten Tätigkeitsstätte

Der BFH legt den Begriff der sog. ersten Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers eng aus. Dies führt dazu, dass die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte mit der Entfernungspauschale abgegolten sind und dass Verpflegungsmehraufwendungen erst dann geltend gemacht werden können, wenn der Arbeitnehmer mehr als acht Stunden von seiner Wohnung **und** seiner ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.

Dem BFH zufolge liegt eine erste Tätigkeitsstätte bereits dann vor, wenn der Arbeitnehmer ihr durch Arbeitsvertrag oder durch eine vergleichbare Weisung zugeordnet ist und wenn er dort auch zumindest in geringem Umfang tätig wird. Der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit muss sich dort nicht befinden.

**Beispiel:** Ein Streifenpolizist, der einer Polizeiinspektion zugeordnet ist und diese täglich für Besprechungen/Büroarbeiten aufsuchen muss, hat dort seine erste Tätigkeitsstätte, auch wenn er überwiegend auf Streife unterwegs ist. Er kann also in der Regel weder die tatsächlichen Aufwendungen für Fahrten noch Verpflegungsmehraufwendungen beanspruchen. Gleiches gilt bspw. für Piloten, die arbeitsrechtlich einem Flughafen dauerhaft zugeordnet sind, auch wenn sie dort nur in geringem Umfang tätig sind.

### 13.2 Änderung der Pauschalen für den Verpflegungsmehraufwand

Die **Verpflegungspauschalen** bei Dienstreisen werden von bislang 24 € auf 28 € bei mehr als 24-stündiger Abwesenheit von Wohnung und Arbeitsstätte sowie von 12 € auf 14 € bei mehr als achtstündiger Abwesenheit erhöht werden. Die Pauschale für den An- oder Abreisetag mit Übernachtung sollen sich ebenfalls von 12 € auf 14 € erhöhen.

### 13.3 Zusätzliche Pauschale für Berufskraftfahrer

Berufskraftfahrer können ab dem 01.01.2020 zusätzlich zu den Verpflegungsmehraufwendungen eine Pauschale von 8 EUR täglich steuerlich geltend machen, wenn die Fahrt eine Übernachtung beinhaltet. Damit soll die gebührenpflichtige Nutzung von sanitären Einrichtungen während der Fahrt pauschal abgegolten werden. Selbstverständlich können ggf. höhere, tatsächlich angefallene Aufwendungen anstelle der Pauschale in Abzug gebracht werden.

## 14 Kürzung des steuerfrei zahlbaren Kindergartenbeitrags bei Bezuschussung durch den bayerischen Staat

Neben der Möglichkeit des Arbeitgebers, den Kindergartenbeitrag eines Arbeitnehmers steuerfrei zu übernehmen, kann der Kindergartenbeitrag durch den bayerischen Staat mit bis zu 100 EUR bezuschusst werden. Die entsprechende Möglichkeit wurde vom Freistaat Bayern rückwirkend zum 01. April dieses Jahrs beschlossen.

An dieser Stelle ist für den Arbeitgeber Vorsicht geboten, denn in Höhe der staatlichen Bezuschussung entfällt die Steuerfreiheit für den Kindergartenbeitrag. Wird dieser Sachverhalt im Zuge einer Prüfung festgestellt, kann dies zu Steuernachzahlungen führen.

## IV Vermieter

### 1 Förderung des Mietwohnungsneubaus

#### 1.1 Steuerliche Vergünstigung

Der Wohnungsneubau wird durch eine neue Sonderabschreibung für Mietwohnungen im unteren Preissegment gefördert. Für die Anschaffung oder Herstellung **neuer** Wohnungen können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren auf Antrag Sonderabschreibungen bis zu jährlich 5 % der maßgeblichen Bemessungsgrundlage in Anspruch genommen werden (insgesamt also 20 %). Diese Sonderabschreibung ist zusätzlich zur regulären Abschreibung möglich.

#### 1.2 Voraussetzung

Gefördert wird die Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen in neuen wie auch in bestehenden Gebäuden, für die der Bauantrag nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellt wird. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für die Wohnung dürfen höchstens 3.000 € pro Quadratmeter betragen, die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung ist auf 2.000 € pro Quadratmeter Wohnfläche beschränkt.

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. **Hinweis:** Die Sonderabschreibung ist nicht auf Bauherrn beschränkt. Sie steht auch dem Käufer einer neu hergestellten Wohnung zu, wenn er sie im Jahr der Fertigstellung erwirbt. Allerdings erhält dann der Bauherr keine Sonderabschreibung.

Die Wohnung muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie in den neun Folgejahren vermietet werden. Anderenfalls wird die Sonderabschreibung ebenfalls rückgängig gemacht. Eine Mietobergrenze ist nicht vorgesehen. Die Wohnung kann auch in das Betriebsvermögen genommen werden.

Darüber hinaus wird die Sonderabschreibung 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.

Die neue Sonderabschreibung kommt ab 2019 zur Anwendung und wird letztmalig im Veranlagungszeitraum 2026 gewährt, auch wenn der Vierjahreszeitraum der Förderung bis dahin noch nicht ausgeschöpft ist. Der Antrag auf Sonderabschreibung ist im Rahmen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung zu stellen.

### 2 Prognosezeitraum für die Prüfung der Überschusserzielungsabsicht

Verluste werden grundsätzlich nur anerkannt, wenn über den gesamten Zeitraum der Einkunftserzielung mit einem „Totalüberschuss“ gerechnet werden kann. Dies bedeutet, dass die Summe der Einnahmen vom ersten Moment bis zur Beendigung die Summe der Ausgaben übersteigen muss. Es muss eine Einkunftserzielungsabsicht vorliegen.

Dies gilt auch bei Vermietung und Verpachtung. Diese wird bei der unbefristeten Vermietung von Wohnraum zugunsten des Vermieters regelmäßig unterstellt, nicht jedoch bei der Vermietung von gewerblichen Objekten oder der befristeten Vermietung von Wohnraum.

In diesen Fällen ist eine Überschussprognose für einen Zeitraum von 30 Jahren aufzustellen, anhand derer geprüft wird, ob innerhalb von 30 Jahren ein Überschuss erzielt werden kann. Der Prognosezeitraum beginnt grundsätzlich mit dem Erwerb oder der Herstellung des für die Prognoseentscheidung maßgeblichen Objekts.

Gemäß einer neuen BFH-Entscheidung beginnt der 30-jährige Zeitraum erneut, wenn der Vermieter die Form seiner Vermietung ändert. Eine solche Änderung ist z. B. anzunehmen, wenn der Vermieter bislang nur eines von mehreren Gebäuden auf seinem Grundstück vermietet hat und nun mehrere Gebäude auf seinem Grundstück in einem einheitlichen Mietvertrag an einen Mieter vermietet.

**Hinweis:** Saniert der Vermieter sein Objekt oder baut es um, weil die Vermietung bislang nicht erfolgreich war, so dürfen die Umbaukosten bzw. die daraus resultierenden Abschreibungen im Rahmen der Überschussprognose nicht zu Lasten des Vermieters berücksichtigt werden. Denn die Rechtsprechung erwartet von einem bislang eher erfolglosen Vermieter, dass er notfalls investiert, um seine Vermietungschancen zu erhöhen.

### 3 Blockheizkraftwerk einer Wohnungseigentümergeinschaft

Wohnungseigentümergeinschaften, die ein Blockheizkraftwerk betreiben, das überwiegend der Wärmeversorgung des Hauses dient, erzielen gewerbliche Einkünfte, wenn sie den überschüssigen Strom gegen Entgelt in das Stromnetz einspeisen.

Die Wohnungseigentümergeinschaft muss daher eine Feststellungserklärung und auch eine Gewerbe- und Umsatzsteuererklärung abgeben. Verantwortlich ist hierfür der bestellte Wohnungsverwalter als Organ der Wohnungseigentümergeinschaft.

**Hinweis:** Umsatzsteuerlich ist die Wohnungseigentümergeinschaft Unternehmerin, weil sie teilrechtsfähig ist und es sich daher nicht um eine Bruchteilsgemeinschaft handelt (s. Seite 13 Punkt 20.2). Das einzelne Mitglied der Gemeinschaft ist also nicht Unternehmer, sondern die Wohnungseigentümergeinschaft als Ganzes.

### 4 Mietvertrag mit nahen Angehörigen

Bei Mietverträgen mit nahen Angehörigen wie z. B. den eigenen Kindern führt das Finanzamt einen sog. Fremdvergleich durch und überprüft, ob die Vertragsbedingungen fremdüblich sind und ob der Vertrag auch tatsächlich wie vereinbart durchgeführt worden ist. Ist dies nicht der Fall, wird ein Vermietungsverlust steuerlich nicht anerkannt.

Daher sollte alljährlich geprüft werden, ob die Miete und die Nebenkosten tatsächlich gezahlt worden sind und ob die Betriebskostenabrechnung erstellt und die sich daraus ergebende Nachzahlung bzw. Erstattung ausgeglichen worden ist.

**Hinweis:** Damit ein Verlust vollständig berücksichtigt wird, muss die vereinbarte Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Miete – dies ist die ortsübliche Warmmiete (Kaltmiete zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten) – betragen. Auch dies sollte geprüft und die Miete ggf. angepasst werden, damit künftig ein Verlust steuerlich vollständig anerkannt wird.

## V Kapitalanleger

### 1 Verluste bei Wertlosigkeit von Wertpapieren

Erfreulich ist die Rechtsprechung zur Absetzbarkeit wertlos gewordener Wertpapiere oder Aktien. Einzelne Gerichte erkennen entsprechende Verluste steuerlich an, ohne dass ein Verkauf erforderlich ist. Das Ausbuchen der wertlos gewordenen Papiere durch die Bank genügt ebenso. Die Wertlosigkeit muss jedoch endgültig sein, weil z. B. bei Optionen eine Frist abgelaufen ist.

Der Verlust kann aber nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden und nicht mit anderen Einkünften, z. B. aus Gewerbebetrieb.

**Hinweis:** Der Gesetzgeber will auf diese Rechtsprechung zuungunsten der Steuerpflichtigen reagieren und das Gesetz ändern. So soll klargestellt werden, dass insbesondere der durch den Ausfall einer Kapitalforderung oder die Ausbuchung einer Aktie entstandene Verlust steuerlich unbeachtlich ist. Die Neuregelung soll erstmals für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden sein.

### 2 Forderungsverzicht eines GmbH-Gesellschafters im Fall der Refinanzierung

Vorsicht ist geboten, wenn ein GmbH-Gesellschafter auf eine Darlehensforderung gegenüber seiner GmbH gegen Besserungsschein verzichtet und er sein Darlehen refinanziert hat, also hierfür selbst ein Darlehen aufgenommen hat. Der Forderungsverzicht kann dazu führen, dass er seine Refinanzierungszinsen nicht mehr absetzen kann. Dem BFH zufolge fehlt dem GmbH-Gesellschafter aufgrund des Forderungsverzichts die Einnahmenerzielungsabsicht.

**Hinweis:** Der GmbH-Gesellschafter kann aber – wenn er mit mindestens 25 % beteiligt ist oder aber beruflich für die GmbH tätig ist und mit mindestens 1 % beteiligt ist – geltend machen, dass er noch Dividenden erzielen will und insoweit noch eine Einnahmenerzielungsabsicht hat. Er muss dann aber spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung einen Antrag auf Anwendung des sog. Teileinkünfteverfahrens stellen.

### 3 Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach einer Außenprüfung

Will der GmbH-Gesellschafter Dividenden und verdeckte Gewinnausschüttungen nicht der Abgeltungsteuer von 25 % unterwerfen, sondern nach dem Teileinkünfteverfahren versteuern, muss er spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung einen Antrag auf Anwendung des sog. Teileinkünfteverfahrens stellen. Dies gilt nach der neuen Rechtsprechung des BFH auch dann, wenn der GmbH-Gesellschafter davon ausgeht, keine Kapitalerträge aus seiner GmbH-Beteiligung im entsprechenden Veranlagungszeitraum erhalten zu haben. Stellt sich später nach einer Außenprüfung heraus, dass ein Teil seines Geschäftsführergehalts überhöht war und als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln ist, kann der Antrag nicht mehr gestellt werden. Es bleibt dann bei der Anwendung der Abgeltungsteuer.

**Hinweis:** Das Teileinkünfteverfahren kann z. B. vorteilhaft sein, wenn der GmbH-Gesellschafter noch Aufwendungen geltend machen will, die im Zusammenhang mit seiner Beteiligung stehen, oder wenn die Steuerfreiheit von 40 %, die sich nach dem Teileinkünfteverfahren ergibt, zu einer geringeren Steuerlast führt als die Abgeltungsteuer von 25 % auf die gesamten Ausschüttungen.

## VI Alle Steuerzahler

### 1 Abzug von Sonderausgaben

#### 1.1 Für Eltern unterhaltspflichtiger Kinder

Der Gesetzgeber plant zudem eine Verbesserung beim **Sonderausgabenabzug für Eltern**, die Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge für ihre unterhaltspflichtigen Kinder leisten. Während der BFH verlangt, dass die Eltern die Versicherungsbeiträge tatsächlich an die Versicherung zahlen oder dem Kind als Barunterhalt erstatten, will der Gesetzgeber den Eltern den Sonderausgabenabzug auch für solche Beiträge gewähren, die sie durch Leistungen in Form von Bar- oder Sachunterhalt wirtschaftlich getragen haben. Im Ergebnis würde damit auch die Gewährung von Sachunterhalt steuerlich begünstigt werden.

**Hinweis:** Es bleibt aber dabei, dass die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung nur einmal steuerlich geltend gemacht werden können: entweder vom Kind oder von den Eltern.

#### 1.2 Für beschränkt Steuerpflichtige

Erleichtert wird der Sonderausgabenabzug für **beschränkt Steuerpflichtige** aus einem anderen EU- oder EWR-Staat oder der Schweiz, die in Deutschland Einkünfte erzielen. Sie können Pflichtbeiträge an berufsständische Versorgungseinrichtungen wie z. B. Rechtsanwaltskammern bis auf Weiteres als Sonderausgaben geltend machen. Dies hat die Finanzverwaltung mitgeteilt und damit auf ein Urteil des EuGH reagiert, der die entgegenstehende deutsche Regelung als europarechtswidrig eingestuft hat.

**Hinweis:** Der Sonderausgabenabzug ist aber nur anteilig im Verhältnis der inländischen und ausländischen Einkünfte möglich. Außerdem scheidet der anteilige Abzug als Sonderausgaben aus, wenn der Steuerpflichtige die Pflichtbeiträge in seinem Wohnsitzstaat steuerlich geltend machen kann.

### 2 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen

Für Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen oder Beschäftigungsverhältnisse und für Handwerkerleistungen im eigenen Haushalt wird auf Antrag eine Steuerermäßigung in Höhe von 20 % der Aufwendungen gewährt, die direkt von der geschuldeten Steuer abgezogen wird, die jedoch auf die Höchstbeträge von 510 € (bei geringfügiger Beschäftigung) bzw. 4.000 € (bei Vollbeschäftigung) bei den Beschäftigungsverhältnissen und Dienstleistungen und 1.200 € bei den Handwerkerleistungen begrenzt sind.

Für die Kosten der Unterbringung der eigenen Mutter in einem **Pflegeheim** wird keine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse gewährt. Dies hat der BFH entschieden und damit begründet, dass die Steuerermäßigung nur für die Unterbringung des Steuerpflichtigen selbst gewährt wird, nicht aber für seine Eltern.

Denkbar ist aber eine Berücksichtigung der Aufwendungen als Unterhaltsleistungen. Dies setzt voraus, dass das unterhaltsberechtigte Elternteil keine hohen Einkünfte und allenfalls geringes Vermögen hat.

**Hinweis:** Ist dies nicht der Fall, weil die pflegebedürftige Person finanziell gut gestellt ist, kann es ratsam sein, dass die pflegebedürftige Person ihre Unterbringung im Pflegeheim selbst zahlt und dann selbst die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch nimmt. Alternativ kann die Zahlung des Kindes für die pflegebedürftige Mutter als Zahlung im sog. abgekürzten Zahlungsweg erfolgen, bei der das Kind direkt an das Pflegeheim zahlt, anstatt der Mutter das Geld zu überweisen, damit diese das Pflegeheim bezahlt. Der BFH hat allerdings offen gelassen, ob in diesem Fall die pflegebedürftige Mutter die Steuerermäßigung als sog. Drittaufwand beanspruchen kann.

Darüber hinaus sollte die Geltendmachung der **jährlich anfallenden haushaltsnahen Dienstleistungen** nicht vergessen werden. Diese finden sich für z. B. für Mieter in der Betriebskostenabrechnung für die selbst genutzte Wohnung. Von den dort aufgeführten Posten können beispielsweise die Kosten für den Hausmeister, Gartenarbeiten, Hausreinigung oder Winterdienst angesetzt werden.

**Hinweis:** Wer eine Haushaltshilfe auf 450-€-Basis beschäftigt, die bei der Knappschaft (sog. Minijob-Zentrale) angemeldet ist, kann für diese Kosten die Steuerermäßigung von 20 %, maximal 510 €, geltend machen. Diese Vergünstigung kann zusätzlich zum Abzug für haushaltsnahe Dienstleistungen und zu den Handwerkerleistungen von Handwerkern in Anspruch genommen werden

### 3 Überhöhter Zinssatz bei Nachzahlungszinsen?

Noch nicht vom BVerfG entschieden ist die Frage der Verfassungsmäßigkeit des gesetzlichen Zinssatzes bei Nachzahlungszinsen von 6 % p.a., der deutlich höher ist als der aktuelle Marktzinssatz. Beim BVerfG sind hierzu zwei Verfahren anhängig, die Zinszeiträume ab 2010 bzw. 2012 betreffen. Anhängige Einspruchs- und Klageverfahren ruhen, bis das BVerfG entschieden hat. Die aktuellen Zinsfestsetzungen werden mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehen, sodass kein Einspruch mehr nötig ist.

**Hinweis:** Anders ist dies, wenn die Aussetzung der Vollziehung der Zinsfestsetzung beantragt wird. Hier muss Einspruch eingelegt werden, weil die Aussetzung der Vollziehung nicht ohne Einspruch möglich ist. Wird die Aussetzung der Vollziehung gewährt, brauchen die Zinsen zunächst nicht bezahlt zu werden; sie werden auch nicht verzinst.

Der Vorläufigkeitsvermerk gilt zwar auch für Erstattungszinsen. Es ist aber nicht ohne Weiteres für das Finanzamt möglich, bereits festgesetzte Erstattungszinsen, die mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehen sind, noch zuungunsten des Steuerzahlers zu mindern. Hier dürfte grundsätzlich der gesetzliche Vertrauensschutz eingreifen.

**Hinweis:** Zur Auswirkung der Diskussion auf weitere gesetzliche Zinssätze im Rahmen der Bilanzierung (s. Seite 8 Punkt 6).

### 4 Erbschaft- und Schenkungsteuer

#### 4.1 Poolvereinbarung von Stimmrechten

Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer kann eine Steuerbegünstigung für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von bis zu 25 % dadurch erreicht werden, dass die Gesellschafter mit anderen Gesellschaftern eine sog. Poolvereinbarung trifft, in der sich die Gesellschafter zu einer einheitlichen Verfügung über die Anteile und zu einer einheitlichen Stimmrechtsausübung verpflichten und zusammen eine Beteiligungsquote von mehr als 25 % erreichen. Die Beteiligung ist dann, sofern es sich um Schonvermögen handelt, begünstigtes Betriebsvermögen und bleibt zu 85 % oder sogar zu 100 % steuerfrei.

#### 4.2 Unverzinsliche Forderungen

Unverzinsliche Forderungen können wegen des Zinsvorteils Schenkungsteuer auslösen unabhängig davon, ob eine Verzinsung ausdrücklich ausgeschlossen wird oder ob eine Zinsvereinbarung fehlt. Dieser Zinsvorteil kann je nach Laufzeit der Forderung bis zu ca. 50 % der Forderung ausmachen. Daher sollte gerade bei Forderungen unter nahen Angehörigen eine Verzinsung in Erwägung gezogen werden.

**Hinweis:** Stirbt ein Begünstigter, der auf Lebenszeit keine Zinsen leisten muss, innerhalb eines bestimmten, vom Lebensalter abhängigen Zeitraums, kann die Höhe des Zinsvorteils auf Antrag herabgesetzt werden, indem nur die tatsächliche Dauer der Zinslosigkeit zugrunde gelegt wird.

### 5 Grunderwerbsteuer

#### 5.1 Konzernklausel

Gute Nachrichten gibt es für Konzerne, die innerhalb ihres Konzerns Grundstücke im Wege einer Umwandlung oder Einbringung auf eine andere Konzerngesellschaft übertragen wollen. Die **Konzernklausel**, die dies grunderwerbsteuerfrei ermöglicht, ist dem EuGH zufolge europarechtskonform und stellt keine europarechtswidrige Subvention dar. An der Vereinbarkeit der Konzernklausel mit Europarecht bestanden aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des BFH Zweifel, die nun vom EuGH ausgeräumt worden sind.

#### 5.2 Übertragung von Anteilen

Verschlechterungen drohen bei **Übertragungen von Anteilen** an Gesellschaften, die Immobilien halten. Die bisherige Übertragungsgrenze von 95 %, ab der Grunderwerbsteuer entsteht, soll sowohl für Kapital- als auch für Personengesellschaften auf 90 % gesenkt werden. Künftig entsteht also Grunderwerbsteuer, wenn mindestens 90 % der Anteile oder eine wirtschaftliche Beteiligung von 90 % übergehen.

Auch der Austausch von Gesellschaftern kann künftig eher Grunderwerbsteuer auslösen: Denn neben der Minderung der Anteilsgrenze soll auch der Übertragungszeitraum, der bei Personengesellschaften



bislang fünf Jahre beträgt, auf zehn Jahre ausgedehnt werden. Schädlich wäre somit der Austausch von 90 % der Gesellschafter einer Personengesellschaft innerhalb von zehn Jahren. Zugleich soll ein solcher Austausch künftig auch bei Kapitalgesellschaften Grunderwerbsteuer auslösen. Bislang ist ein derartiger Gesellschafteraustausch bei Kapitalgesellschaften unschädlich, solange kein Gesellschafter 95 % der Anteile hält.

**Hinweis:** Die Neuregelungen sollen nach den Plänen der Bundesregierung ab 2020 in Kraft treten. Die noch in diesem Jahr getätigten Anteilsübertragungen unterliegen dem bisherigen Recht und können bei weiteren Anteilsübertragungen ab dem 1.1.2020 nach bisherigem Recht Grunderwerbsteuer auslösen. Eine Anteilsübertragung von 94,9 % noch in diesem Jahr würde also keine Grunderwerbsteuer auslösen, wenn der Erwerber bislang nicht beteiligt ist und künftig keine weiteren Anteilsübertragungen erfolgen.

### 5.3 Übertragung in anderes Betriebsvermögen bei Personengesellschaften

Eingeschränkt werden soll künftig auch die Grunderwerbsteuerbefreiung bei der **Übertragung von Grundstücken** durch eine Personengesellschaft auf ihren Gesellschafter und umgekehrt sowie zwischen Schwester-Personengesellschaften. Während hierfür bislang eine Frist von fünf Jahren einzuhalten ist, während derer der Gesellschafter an der Personengesellschaft noch beteiligt bleiben muss (Fall der Übertragung des Grundstücks durch den Gesellschafter auf die Personengesellschaft) bzw. während derer der Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt gewesen sein musste (Fall der Übertragung des Grundstücks von der Personengesellschaft auf den Gesellschafter), soll ab 2020 eine Frist von zehn Jahren gelten.

## 6 Reform der Grundsteuer

### 6.1 Neuregelung

Die Bundesregierung hat eine Grundsteuerreform beschlossen, das Gesetzgebungsverfahren ist allerdings noch nicht abgeschlossen. Nach derzeitigem Stand wird sich der Wert einer Immobilie aus dem Bodenrichtwert und der statistisch ermittelten Nettokaltmiete ergeben. Außerdem werden die Grundstücksfläche, die Art des Grundstücks und das Alter des Gebäudes berücksichtigt. Dies wird zu erheblichen Erhöhungen des steuerlichen Wertes führen, da die bisherige Bewertung auf den Stichtag 1.1.1964 (alte Bundesländer) bzw. 1.1.1935 (neue Bundesländer) erfolgt ist.

**Hinweis:** In dem Gesetz ist eine sog. **Öffnungsklausel** vorgesehen, sodass die Bundesländer eigenständige Bewertungsregeln einführen können. Hiervon wird voraussichtlich Bayern Gebrauch machen, das ein Flächenmodell zugrunde legen will, bei dem sich der steuerliche Wert nach der Fläche richtet und nicht nach dem Verkehrswert des Grundstücks. Ob dies einer richterlichen Überprüfung standhält bleibt abzuwarten.

### 6.2 Voraussichtliche Höhe der Grundsteuer

Die Höhe der Grundsteuer hängt nicht nur vom Wert bzw. der Fläche des Grundstücks ab, sondern auch von der Steuermesszahl und dem Hebesatz der Gemeinde. Zur Entlastung der Grundstückseigentümer will der Gesetzgeber die Steuermesszahl von bislang 0,35 % auf 0,034 %, also um ca. 90 %, mindern.

Der Hebesatz wird hingegen von den Gemeinden festgesetzt; die Hebesätze sind bislang sehr hoch, da die bisher beizulegenden Grundstückswerte zu niedrig sind. Die Bundesregierung geht davon aus, dass die Gemeinden die Hebesätze senken werden. Ob dies in dem erforderlichen Umfang erfolgen wird, dass die Erhöhung der Grundstückswerte bei der Ermittlung des zu zahlenden Betrages an Grundsteuer in Hinblick auf die bisher zu leistende Zahlung völlig ausgeglichen werden, erscheint angesichts des Finanzbedarfs der Gemeinden eher zweifelhaft.

**Hinweis:** Sollte das Gesetz bis zum 31.12.2019 in Kraft treten, können die bisherigen Regelungen noch fünf Jahre lang, spätestens bis zum 31.12.2024 angewendet werden, da insgesamt 35 Mio. Grundstücke neu bewertet werden müssen.

## 7 Teilweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags

Der Solidaritätszuschlag soll für einen Teil der Steuerzahler **ab 2021** entfallen. Begünstigt werden sollen diejenigen, die eine jährliche Einkommensteuer von maximal 16.956 € bzw. 33.912 € (Einzel-/Zusammenveranlagung) zahlen. Damit müssten Alleinstehende mit einem Bruttojahresgehalt von rund 73.000 € sowie Familien mit zwei Kindern bis zu einem Bruttojahreslohn von rund 151.000 € dem

Bundesfinanzministerium zufolge keinen Solidaritätszuschlag mehr zahlen. Bei höheren Einkommen soll es eine sog. Milderungszone geben, sodass der Solidaritätszuschlag nur stufenweise zu entrichten ist. Erst ab einem zu versteuernden Einkommen über 96.409 € (Alleinstehende) bzw. 192.818 € (Verheiratete) wäre der Solidaritätszuschlag in voller Höhe zu entrichten. Insgesamt soll sich das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag um etwa die Hälfte mindern.

Eine Abschaffung des Solidaritätszuschlags im Rahmen der Abgeltungsteuer ist derzeit nicht vorgesehen.

**Hinweis:** Es gibt gewichtige Argumente, die für eine Verfassungswidrigkeit der Reform sprechen. Denn nach den Plänen des Gesetzgebers würden nur noch ca. 3,5 % der Steuerzahler einen Solidaritätszuschlag in der bisherigen Höhe entrichten.

---

Alle Informationen und Angaben in dieser Mandanten-Information haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.

Rechtsstand: 10.9.2019