

# BPP MANDANTEN-RUNDSCHREIBEN

## A. Steuer- und Bilanzrecht

I.	Unternehmer	S. 1
II.	Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	S. 9
III.	Arbeitgeber/Arbeitnehmer	S. 10
IV.	Vermieter	S. 12
V.	Kapitalanleger	S. 13
VI.	Alle Steuerzahler	S. 14

## Sonderausgabe zum Jahreswechsel 2019/2020

### A. STEUER- UND BILANZRECHT

#### I. Unternehmer

##### 1. Kassenbuchführung

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 werden 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 ent-

sprechende Kassen wohl erst im Herbst auf den Markt kommen. Daher wird es nicht beanstandet, wenn die elektronischen Aufzeichnungssysteme bis zum **30.09.2020** noch nicht über eine zertifizierte Sicherheitseinrichtung verfügen.

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.

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.

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 verzich-

tet 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 Taxiunternehmen wird es nicht beanstandet, wenn die Angaben zum Kunden im Taxameter nicht erfasst werden.

Im Übrigen bleibt die Finanzverwaltung dabei, dass eine Einzelaufzeichnung bei Verwendung einer sog. **offenen Ladenkasse** (z. B. ein Schuhkarton) als unzumutbar gilt, 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 wenn sich der Kundenkontakt im Wesentlichen auf die Bestellung und den kurzen Bezahlvorgang beschränkt, z. B. bei einer Kleiderreinigung.

## 2. Rechnungsabgrenzungsposten

Grundsätzlich muss ein Unternehmer für Zahlungen auf Aufwendungen für eine bestimmte Zeit des Folgejahres (also 2020) einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zum 31.12.2019 aktivieren. Dieser wird dann im Folgejahr 2020 gewinnmindernd aufgelöst. Dies betrifft z. B. Kfz-Steuer oder Kfz-Versicherungsbeiträge für betriebliche Fahrzeuge, die im Jahr 2019 für 2020 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 gelassen werden 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 2019 bereits Zahlungen für eine bestimmte Zeit des Jahres 2020 erhalten hat, z. B. eine Mietzahlung eines Mieters des betrieblichen Gebäudes.

## 3. Aktivierung von Immobilien

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

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 Grund und Boden-Anteil und damit zu einer zu niedrigen Abschreibung auf den Gebäudeteil. 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.

**Hinweis:** Wer eine bebaute Immobilie für sein Unternehmen kaufen will, sollte eine Aufteilung des Kaufpreises im Kaufvertrag in Erwägung ziehen. Ist diese Aufteilung wirtschaftlich haltbar und nicht gestaltungsmisbräuchlich, ist sie vom Finanzamt zu akzeptieren.

## 4. 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.

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.

## 5. Übertragung einer Rücklage für einen Veräußerungsgewinn

Erzielt der Unternehmer aus der Veräußerung eines Grundstücks einen Gewinn, kann er diesen Gewinn von den Anschaffungskosten eines neuen Grundstücks abziehen. Er kann dann für den Veräußerungsgewinn eine sog. Gewinnrücklage gewinnmindernd bilden und diese Rücklage in einem späteren Veranlagungszeitraum innerhalb der Reinvestitionsfrist – in der Regel vier Jahre – von den Anschaffungskosten des neuen Grundstücks abziehen; insofern 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, weil ihm die beiden Betriebe nicht mehr gehören. 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 wird und von diesem Betrieb veräußert wird. Die Rücklage kann dann in diesem Betrieb gebildet und braucht nicht mehr übertragen zu werden.

## 6. 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 nämlich 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.

## 7. 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 aber als Betriebsausgaben absetzbar, wenn der Dienstwagen zu mehr als 50 % für betriebliche Fahrten genutzt wird oder wenn das Kfz bei einer mindestens 10-prozentigen betrieblichen Nutzung dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet worden ist. 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.

## 8. Zuordnung gemischt-genutzter Kfz zum gewillkürten Betriebsvermögen

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 Gewinn 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. 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. Andernfalls 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 alsbald 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.

## 10. 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.

## 11. 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.

## 12. 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 will.

**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.

## 13. Personengesellschaften

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 derar-

tigen 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.

Erleichtert wird die sog. **Realteilung von Personengesellschaften**. Denn die Finanzverwaltung akzeptiert die neue Rechtsprechung des BFH, die eine gewinnneutrale Realteilung ermöglicht.

Von einer echten Realteilung spricht man, wenn eine Personengesellschaft aufgelöst wird und jeder Gesellschafter einen Teil des Betriebsvermögens 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 aber 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.

#### 14. Abzugsverbot für Repräsentationsaufwand

Kosten für eine unangemessene Repräsentation der Firma 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.

#### 15. Allgemeine Bilanzierungshinweise

Bei der Erstellung der Bilanz sollte geprüft werden, ob eine gewinnmindernde **Teilwertabschreibung** auf den niedrigeren Teilwert vorgenommen werden kann, weil es zu einer voraussichtlich dauernden Wertminderung 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.

**Geringwertige Wirtschaftsgüter**, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 800 € netto betragen, können in einem Betrag abgeschrieben werden, z. B. Handys, Computer, Stühle, Tische oder Regale.

Weiterhin sollte geprüft werden, ob für **ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen** gewinnmindernd zu bilden sind, z. B. für Gewährleistungsverpflichtungen, für Nachbetreuungskosten, für Schadensersatzverpflichtungen oder für die Pflicht zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen. Bei einer GmbH sollte auch die Rückstellung für eine Gewinnantieme des GmbH-Geschäftsführers nicht vergessen

und geprüft werden, ob die im Vorjahr gebildete Gewinn-tantieme bereits ausgezahlt worden ist; ohne Auszahlung der Tantieme droht eine Nichtanerkennung des Tantiemeaufwands wegen der unterlassenen Durchführung der Tantiemevereinbarung.

**Hinweis:** Sofern mit der Erfüllung der 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. Investitionsabzugsbetrag

Weiterhin kann die gewinnmindernde Bildung eines Investitionsabzugsbetrags geprüft werden. Dieser kann unter bestimmten Voraussetzungen für künftige Investitionen in neue bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Investitionsabzugsbetrag gebildet werden. Das Betriebsvermögen darf im Fall der Bilanzierung 235.000 € nicht überschreiten; bei einer Einnahmen-Überschussrechnung darf der Gewinn nicht mehr als 100.000 € betragen. Wird die Investition nicht innerhalb der nächsten drei Jahre durchgeführt, muss der Investitionsabzugsbetrag rückgängig gemacht werden und die sich hieraus ergebende Steuernachzahlung verzinst werden.

## 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

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.

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, angewandten 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, so dass ab dem 1.1.2020 getätigte Aufwendungen in einem begünstigten FuE-Vorhaben **auf Antrag** gefördert werden können. Voraussetzung ist, dass mit den begünstigten FuE-Vorhaben erst nach der Verkündung des Gesetzes begonnen wird.

## 19. Vorsteuerabzug bei Unternehmern

Beim Thema Vorsteuerabzug ist viel in Bewegung. So hat der BFH entschieden, dass ein Unternehmer die Vorsteuer aus einer **Anzahlung**, für die eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt, auch dann geltend machen kann, wenn sein Vertragspartner ein Betrüger ist und die Leistung gar nicht erbringen will. Es ist dann auch keine Berichtigung der Vorsteuer zuungunsten des zahlenden Unternehmers erforderlich, wenn sich herausstellt, dass der Vertragspartner ein Betrüger war. Voraussetzung ist, dass die Erbringung der Leistung zum Zeitpunkt der Zahlung als sicher erschien. Auch durfte der Unternehmer keine Kenntnis und keine fahrlässige Unkenntnis von dem Betrug haben.

Handlungsbedarf besteht bei sog. **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. 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 werden und in der jeweiligen Umsatzsteuererklärung des Gemeinschaftlers erklärt werden. Sollte es Unklarheiten über den Anteil des einzelnen Gesellschafters an der Umsatzsteuer und an der Vorsteuer geben, kann hierzu eine Feststellungserklärung abgegeben werden, in der die jeweiligen Anteile den Gemeinschaftlern 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.

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 „Pulli“, 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.

Vorsicht ist bei der Aussage 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.

Vom EuGH geklärt werden muss noch, 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 Gebäude (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. Entsprechende Bescheide sollten offengehalten werden, bis die Entscheidung des EuGH vorliegt.

## 20. Umsatzsteuerbefreiungen

**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 B und C1. Die Umsatzsteuerfreiheit wird von der Finanzverwaltung aber beim Fahrschulunterricht für die Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L gewährt, da es insoweit um Nutzfahrzeuge 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.

Wer als Unternehmer unterschiedliche Leistungen anbietet, die an sich **unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen** von 7 % und 19 % unterliegen bzw. umsatzsteuerfrei sind, sollte beachten, dass es bei einer Bündelung seiner Leistungen zur Anwendbarkeit des regulären Steuersatzes von 19 % auf die gesamte Leistung kommen kann.

**Beispiel:** U betreibt einen Gartenbau und verkauft zum einen Pflanzen zum Umsatzsteuersatz von 7 %. Daneben erbringt er Gartenarbeiten zum Steuersatz von 19 %. Er erhält von einem Kunden den Auftrag zur Errichtung einer Gartenanlage. Die Pflanzen soll er gleich mitliefern.

Es handelt sich um eine **einheitliche Leistung**, nämlich um die Errichtung eines Gartens mit Pflanzen. Daher ist für die einheitliche Leistung der Steuersatz von 19 % anwendbar, also auch für die Lieferung der Pflanzen. Dies gilt auch dann, wenn die Gartenarbeiten und die Pflanzenlieferung von denselben Vertragspartnern in zwei separaten Verträgen vereinbart werden, nicht aber, wenn es zwei verschiedene leistende Unternehmer sind (Gartenbauunternehmer und Pflanzenlieferant).

## 21. 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.

## 22. 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 ange-

schlossen. 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.

## 23. 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.

## 24. 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.



## 25. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer

Neben den geplanten Änderungen hinsichtlich der Steuerfreiheit für Bildungsleistungen (s. oben Abschn. I. 20) und bei der Margenbesteuerung (s. oben Abschn. I. 21) soll für **elektronische Bücher, Zeitungen und Zeitschriften** künftig der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % anzuwenden sein. Diese Regelung soll ab Verkündung des entsprechenden Gesetzes gelten.

Außerdem soll die Steuerbefreiung für **innergemeinschaftliche Lieferungen** künftig versagt werden, wenn der liefernde Unternehmer seine Pflicht zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung nicht, nicht vollständig oder nicht richtig im Hinblick auf die jeweilige Lieferung erfüllt hat.

## 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. Gesellschafterdarlehen an die GmbH

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 zu 60 % berücksichtigt, wenn die Beteiligung verkauft oder die GmbH liquidiert wird. In Betracht kommt dann allenfalls die Berücksichtigung eines Verlustes bei den Einkünften aus Kapitalvermögen; dieser Verlust kann in der Regel jedoch nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden (s. Abschn. V. 1).

Aus Gründen des Vertrauensschutzes gelten jedoch die bisherigen Grundsätze weiter, wenn es sich um ein Darlehen oder um eine Bürgschaft handelt, die bis einschließlich 27.9.2017 eigenkapitalersetzend geworden ist, 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 worden ist; 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.

**Hinweis:** Allerdings plant der Gesetzgeber mit Wirkung ab dem 31.7.2019, optional auch rückwirkend, 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 mit 60 % 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.

### 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 nämlich 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, so dass die Kfz-Kosten Betriebsausgaben sind. Die GmbH muss die betriebliche Veranlassung ihrer Aufwendungen damit nicht etwa 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. 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.

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. Abschn. I. 4).

#### 6. Pensionsrückstellung anpassen

Überprüft werden sollte, ob dem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage im Jahr 2019 neu erteilt worden ist oder ob eine bereits erteilte Pensionszusage im Jahr 2019 geändert worden ist. Eine Neuzusage oder Änderung beeinflusst die zu passivierende Pensionsrückstellung.

### III. Arbeitgeber/Arbeitnehmer

#### 1. 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 E-Bikes, 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.

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.

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

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.

#### 2. 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 Fahrtenbuchmethode 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.

Die Finanzverwaltung sieht es jedoch 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 bereits 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.

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 noch der Anlass der Fahrt zeitnah eingetragen werden muss. Eine spätere Eintragung anlässlich einer Außenprüfung dürfte vom Finanzamt nicht anerkannt werden.

**Hinweis:** Außerdem sollte nicht vergessen werden, dass bei einem Telematik-System jede Fahrt aufgezeichnet wird und vom Finanzamt nachvollzogen werden kann.

### 3. 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. Denn 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.

### 4. 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.

## 5. Reisekosten

Der BFH legt den Begriff der sog. ersten Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers weit 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.

Für 2020 ist die Einführung eines neuen **Pauschbetrages für Berufskraftfahrer** geplant, der 8 € pro Tag betragen soll. Außerdem sollen die **Verpflegungspauschalen** bei Dienstreisen 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.

## IV. Vermieter

### 1. Förderung des Mietwohnungsneubaus

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. 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.

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

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 aus einer Vermietung werden nur anerkannt, wenn der Vermieter mit Einkünfteerzielungsabsicht handelt. Diese wird bei der unbefristeten Vermietung von Wohnraum zugunsten des Vermieters unterstellt, nicht aber bei der Vermietung gewerblicher Objekte (s. Abschn. III. 4).

Bei anderen Vermietungen wie z. B. der befristeten Vermietung von Wohnraum oder der gewerblichen Vermietung ist hingegen eine Überschussprognose für einen Zeitraum von 30 Jahren aufzustellen, anhand derer dann 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. In diesem Zusammenhang ist nun ein neues BFH-Urteil zu beachten: Denn der 30-jährige Prognosezeitraum beginnt 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 er es um, weil die Vermietung bislang nicht erfolgreich war, so dürfen die Umbaukosten bzw. die daraus resultierenden Abschreibungen im Rahmen der Überschussprognose nicht zulasten 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. Dieser kann hierfür natürlich einen Steuerberater beauftragen.

**Hinweis:** Umsatzsteuerlich ist die Wohnungseigentümergeinschaft Unternehmerin, weil sie teilrechtsfähig ist und es sich daher nicht um eine Bruchteilsgemeinschaft handelt (s. Abschn. I. 19). Das einzelne Mitglied der Gemeinschaft ist also nicht Unternehmer.

### 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 insbesondere geprüft werden, ob im Jahr 2019 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 bei einer Bank 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 Jahr 2019 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. Um in den Genuss des Teileinkünfteverfahrens zu kommen, kann der GmbH-Gesellschafter aber vorsorglich einen Antrag in seiner Steuererklärung stellen.

**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.

#### 4. Ausfall von Darlehensforderungen

Die Berücksichtigung des Ausfalls einer Darlehensforderung eines GmbH-Gesellschafters ist zwar nach aktueller Rechtslage grundsätzlich nicht mehr bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb möglich, sondern nur noch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (s. Abschn. II. 2), wo der Verlust nur eingeschränkt genutzt werden kann, da er nur mit anderen Kapitaleinkünften verrechnet werden kann.

**Hinweis:** Sollte der Gesetzgeber sein geplantes Vorhaben umsetzen (s. Abschn. II. 2), wären Verluste aus gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehensgewährungen künftig wieder als gewerbliche Einkünfte zu 60 % nach dem Teileinkünfteverfahren absetzbar.

## VI. Alle Steuerzahler

### 1. Abzug von Sonderausgaben

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.

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.

### 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 Steuer abgezogen wird, aber auf Höchstbeträge von 510 € bzw. 4.000 € bei den Beschäftigungsverhältnissen und Dienstleistungen und 1.200 € bei den Handwerkerleistungen begrenzt ist.

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 eigentlich 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. Abschn. I. 4).

#### 4. Erbschaft- und Schenkungsteuer

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

Nach einer neuen BFH-Entscheidung muss die Vereinbarung über die einheitliche Stimmrechtsausübung nicht schriftlich getroffen werden, sondern kann auch mündlich vereinbart werden.

**Hinweis:** Der BFH widerspricht damit zwar der Auffassung der Finanzverwaltung, die eine Schriftform für die einheitliche Stimmrechtsausübung verlangt. Allerdings trifft den Steuerpflichtigen die Beweislast für den Abschluss einer mündlichen Vereinbarung. GmbH-Beteiligungen von mehr als 25 % gelten ohnehin als begünstigtes Betriebsvermögen, sodass bei ihnen eine sog. Poolvereinbarung nicht erforderlich ist.

**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

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.

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 ein Gesellschafter mindestens 90 % der Anteile oder eine wirtschaftliche Beteiligung von 90 % hält.

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 wenn künftig keine weiteren Anteilsübertragungen erfolgen.

Die geplante Grunderwerbsteuerverschärfung gilt übrigens nicht nur für Immobiliengesellschaften, sondern für jede Gesellschaft, die ein Grundstück hält, also z. B. auch für eine Gesellschaft, die auf ihrem eigenen Grundstück mit Autos oder Lebensmitteln handelt und deren Anteile übertragen werden.

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

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.

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, weil die bisherigen Grundstückswerte zu niedrig sind. Die Bundesregierung geht davon aus, dass die Gemeinden die Hebesätze senken werden. Ob dies in dem erforderlichen Umfang erfolgen wird, um Werterhöhungen ausgleichen zu können, 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 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 noch einen Solidaritätszuschlag in der bisherigen Höhe entrichten.

---

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