

Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2019

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Jahr 2019 ist es zu den **zahlreichsten** und **bedeutungsamsten** Steuerrechtsänderungen seit langem gekommen. Verantwortlich dafür zeichnet vor allem der Gesetzgeber, der – obzwar ein grundlegendes Reformgesetz noch aussteht – viele Änderungen in Einzelsteuergesetzen auf den Weg gebracht hat, die in der einen oder anderen Auswirkung **jeden Steuerpflichtigen** betreffen. Neben neue Fördermaßnahmen (z.B. für den Mietwohnungsneubau oder die Elektromobilität) sind auch Einschränkungen getreten, wie sie beispielsweise Gesellschafter von Personengesellschaften betreffen können.

Die Steuergesetzesänderungen werden – ebenso wie die Inhalte neuer Verwaltungsanweisungen sowie wichtiger finanzgerichtlicher Entscheidungen – nach einzelnen **Themengebieten** aufbereitet dargestellt. Ihrer **Orientierung** soll dabei die nebenstehende Inhaltsübersicht dienen.

Zweck der nachstehenden Ausführungen ist, Sie über die eingetretenen Neuerungen zu informieren, Ihnen etwaige **Gestaltungshinweise** aufzuzeigen, Sie aber auch auf **Steuerfallen** aufmerksam zu machen. Zögern Sie, bitte, nicht, um eine individuelle Beratung nachzusuchen, wenn sich bei Ihnen zu einzelnen Ausführungen Fragen ergeben.

A. Neues für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

I. Hinweise zur Anteilsschenkung

(1) Sind Sie an einer Personengesellschaft (z.B. KG, OHG, GbR) beteiligt und tragen Sie sich mit dem Gedanken, Ihre Beteiligung (oder einen Teil davon) unentgeltlich auf einen Nachfolger zu übertragen? Dann ist wichtig für Sie zu wissen, dass diese unentgeltliche

Inhaltsübersicht	Seite
A. Neues für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter	1
I. Hinweise zur Anteilsschenkung	1
II. Hinweise zur Anteilsveräußerung	2
III. Hinweise zur Auseinandersetzung	3
IV. Obacht bei nicht-gewerblichen Personengesellschaften	3
B. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	3
I. Gesellschafterforderungen: Gewährung, Verzinsung, Verzicht	3
II. Neues zur sog. Betriebsaufspaltung	4
III. Gesellschaftereinlage und Rückholung	5
C. Hinweise für Kapitalanleger und Vermieter	5
I. Uneinbringlichkeit von Kapitalforderungen	5
II. Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht	5
III. Förderung des Mietwohnungsneubaus	5
D. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	6
I. Job-Ticket	6
II. Sachbezüge und Verpflegungsmehraufwand	6
III. Steuerfreistellungen	7
IV. Elektrofahrzeuge und Fahrräder	7
V. Arbeitszimmervermietung	8
VI. Angehörigen-Arbeitsverhältnis	8
VII. Neues zur doppelten Haushaltsführung	8
VIII. Neues zur ersten Tätigkeitsstätte und zur Entfernungspauschale	8
IX. Neues zur Sozialversicherung	9
E. Neues zur Gewinnermittlung	9
I. Neues zur Kassenführung	9
II. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung	9
III. Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge	10
IV. Schuldzinsenabzug bei Überentnahmen	10
V. Sonderfragen zur Einnahmenüberschussrechnung	10
VI. Hinweise zum Brexit-Steuerbegleitgesetz	11
VII. Forschungsförderung	11
F. Neues zur Umsatzsteuer	11
I. Wichtige Gesetzesänderungen	11
II. Bruchteilsgemeinschaften	12
III. Fahrschulunterricht	12
IV. Rechnungserfordernisse	12
V. Vorsteueraufteilung	13
VI. Änderungen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft?	13
G. Steuerbegünstigte Tätigkeiten im Privathaushalt	13
H. Kindergeld und mehraktige Berufsausbildung	15
I. Spenden und Stiftungen	15
J. Neues für Gemeinnützige und die öffentliche Hand	15
K. Ausblick auf weitere Steuergesetzesänderungen	16

Übertragung zwar grundsätzlich zu Buchwerten und damit **steuerneutral** zulässig ist, sich aber Sonderfragen ergeben, wenn Sie die schenkweise Übertragung mit einer **Altersabsicherung** zu verbinden wünschen (z.B. durch die steuerlich neutrale Zurückbehaltung eines Betriebsgrundstücks). Die folgenden Ausführungen dienen dazu, Ihnen einen Überblick über Möglichkeiten und Grenzen der Gestaltung in diesem sich dynamisch entwickelnden Feld der Rechtsanwendung zu geben. Lassen Sie sich aber, bitte, im konkreten Einzelfall wegen der Komplexität der Materie unbedingt individuell beraten.

(a) **Möglichkeit 1 – Zurückbehaltungsmodell:** Die Altersabsicherung kann dergestalt erfolgen, dass Sie vor der Übertragung ein oder mehrere Grundstück(e) steuerlich neutral auf eine gesonderte Gesellschaft ausgliedern. Dies ist grundsätzlich auch möglich, wenn Sie an einer sog. Mitunternehmerschaft beteiligt sind (land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder freiberuflich tätige Personengesellschaften oder eine sog. gewerblich geprägte Personengesellschaft – GmbH & Co. KG). Ist das auszugliedernde Grundstück aber noch mit einer Fremdfinanzierung verbunden, darf es insoweit nicht zu einem Schuldnerwechsel kommen, weil im Übrigen ein steuerlich erhebliches Teilentgelt im Raum stünde. – Dieses Zurückbehaltungsmodell ist nunmehr auch aus Sicht der Finanzverwaltung umsetzbar, nachdem sie über 15 Jahre hinweg die Auffassung vertreten hatte, ein zu naher zeitlicher Zusammenhang zwischen der Grundstücksausgliederung und der unentgeltlichen Übertragung des Anteils an der Personengesellschaft sei steuerlich erheblich (ohne zu sagen, über welchen Zeitraum sich ein schädlicher Zusammenhang erstrecken sollte). Mit einer Verwaltungsanweisung vom 20.11.2019 ist nunmehr geregelt worden, dass eine der unentgeltlichen Anteilsübertragung vorgeschaltete Ausgliederung des Grundstücks keine einkommensteuerlichen Folgen auslöst. Vielmehr sind sowohl die Grundstücksausgliederung als auch die folgende unentgeltliche Übertragung des Anteils an der Personengesellschaft zu Buchwerten zulässig (schädlich soll aber eine zeit- oder taggleiche Entnahme des Grundstücks in das Privatvermögen sein).

(b) **Möglichkeit 2 – Vorbehaltsnießbrauch:** Denkbar ist auch, dass Sie den gesamten Anteil an der Personengesellschaft unentgeltlich auf den Nachfolger übertragen, sich aber am Betriebsgrundstück den Nießbrauch vorbehalten. Auf Grund dieses Vorbehaltsnießbrauchs können Sie das Grundstück (welches nach der Übertragung im Eigentum des Rechtsnachfolgers steht) zur Einkünfteerzielung vermieten oder verpachten. Der vorbehaltene Nießbrauch steht der steuerneutralen Übertragung des Mitunternehmeranteils nicht entgegen.

Gestaltungshinweis: Nach längerer Unklarheit scheint dieser Weg nun wieder gangbar. Problematisch kann aber eine Ausdehnung des Nießbrauchs auf den (gesamten) Anteil an der Personengesellschaft sein.

(c) **Möglichkeit 3 – Versorgungsleistung:** Die Übertragung eines Anteils an einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Mitunternehmerschaft ist selbst dann steuerlich neutral zulässig, wenn sie damit verbunden wird, dass der Über-

nehmende wiederkehrende Leistungen auf Lebenszeit entrichtet, z.B. eine Rente (nicht gangbar ist dieser Übertragungsweg aber bei einer sog. gewerblich geprägten Personengesellschaft, deren Tätigkeit sich in der Vermögensverwaltung erschöpft). Unter Angehörigen wird angenommen, dass die wiederkehrenden Leistungen der Versorgung des Übertragenden dienen. Sie stellen dann kein Veräußerungsentgelt dar (übernimmt das Vermögen ein Dritter, muss ein besonderes Versorgungsinteresse dokumentiert werden können). Höchst bedeutsam für die steuerliche Anerkennung ist, dass die Versorgungsleistungen wie vereinbart auf Lebenszeit erbracht werden.

Hinweis: Im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge sind natürlich auch die **schenkungsteuerlichen Konsequenzen** zu berücksichtigen. Grundsätzlich kann hier eine weitgehende oder gar vollständige Steuerfreistellung erreicht werden. Davon ausgenommen ist aber das sog. Verwaltungsvermögen. Sonderregelungen gelten zudem für sog. Großerwerbe über 26 Mio. € je Erwerber. Lassen Sie sich dazu, bitte, individuell beraten.

II. Hinweise zur Anteilsveräußerung

(2) Tragen Sie sich mit dem Gedanken, Ihren Anteil an einer Personengesellschaft zu **veräußern**, sind folgende Konstellationen zu unterscheiden:

(a) Ist die Personengesellschaft nur **vermögensverwaltend** tätig (etwa mit der Überlassung von Grundstücken) und auch nicht im Rahmen einer Betriebsaufspaltung gewerblich gefärbt (s. dazu Tz. 6) oder als GmbH & Co. KG gewerblich geprägt, so hängen die Steuerfolgen der Veräußerung davon ab, welche Gegenstände zum Vermögen der Personengesellschaft zählen und wie lange Sie schon an ihr beteiligt sind. Steuerfrei kann etwa die Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft vollzogen werden, soweit diese über Grundstücke verfügt, die sie vor mehr als 10 Jahren angeschafft hat und Sie die Beteiligung nicht innerhalb der letzten 10 Jahre entgeltlich erworben haben. Steuerpflichtig ist hingegen ein Veräußerungspreis, der auf Kapitalvermögen entfällt, das nach dem 31.12.2008 durch die Personengesellschaft erworben wurde.

(b) Die Veräußerung des Anteils an einer land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder freiberuflich tätigen sowie einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ist demgegenüber stets **einkommensteuerpflichtig**. Hier könnten Sie aber eine Ermäßigung des Steuersatzes auf 56 % erreichen, sofern Sie zum Zeitpunkt der Veräußerung das 55. Lebensjahr vollendet haben oder dauernd berufsunfähig sind. Die auf einen Veräußerungsgewinn von 5 Mio. € beschränkte Steuersatzermäßigung kann nur für einen Vorgang im Leben beansprucht werden und setzt zudem voraus, dass alle für die Mitunternehmerschaft bedeutsamen und werthaltigen Wirtschaftsgüter veräußert oder entnommen werden (eine Zurückbehaltung etwa von Betriebsgrundstücken in einer Schwesterpersonengesellschaft, s. dazu oben Tz. 1 [a], wäre steuerschädlich).

Gestaltungshinweis: Nicht begünstigt ist die Veräußerung eines anteiligen, sondern nur des vollständigen Mitunternehmeranteils. Im Hinblick darauf, dass nur ein Vorgang durch die Gewährung des ermäßigten Steuer-

satzes begünstigt ist, können sich im Vorfeld Erwägungen auf tun – etwa die Zusammenlegung verschiedener Anteile oder die Übertragung eines Teilanteils auf den Ehegatten, so dass auch dieser bis zu einem Veräußerungsgewinn von 5 Mio. € von der Steuersatzermäßigung profitiert. Lassen Sie sich dazu, bitte, unbedingt in allen Fällen beraten.

III. Hinweise zur Auseinandersetzung

(3) Die **Beendigung** einer land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder freiberuflich tätigen sowie gewerblich geprägten Mitunternehmerschaft ist **steuerlich neutral** zu Buchwerten zulässig, sofern jeder der ehemaligen Gesellschafter Betriebsvermögen übernimmt und dieses im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit fortführt (sog. Realteilung). Begünstigt ist nicht nur die vollständige Beendigung der Personengesellschaft, sondern auch das **Ausscheiden** nur eines oder mehrerer Gesellschafter unter Übernahme von Wirtschaftsgütern in ihr Betriebsvermögen, während die (Rest-)Personengesellschaft bestehen bleibt. Vorsicht ist zu wahren, wenn im Zuge des Ausscheidens auch (Geld-)Guthaben übertragen werden. Als steuerschädlich sieht die Finanzverwaltung zumindest den Fall an, dass das Ausscheiden eines einzelnen Gesellschafters damit verbunden wird, ihm eine Abfindung ausschließlich in Geld zu zahlen. Gewinnrealisierend wäre auch eine Zuzahlung eines anderen oder der verbleibenden Gesellschafter (sog. Spitzenausgleich).

Gestaltungshinweis: Die Finanzverwaltung hat die in der Vergangenheit bestehende Rechtsunsicherheit im Zusammenhang mit Fragen der Auseinandersetzung von Personengesellschaften in vielen Aspekten beseitigt. Trotzdem verbleiben Probleme – etwa im Hinblick auf die Überführung von Gegenständen aus dem Vermögen der auseinanderzusetzenden Personengesellschaft in das Vermögen einer anderen Personengesellschaft (dies will die Finanzverwaltung nicht zu Buchwerten akzeptieren; stattdessen sollte optional eine Nutzungsüberlassung vereinbart werden) oder durch Entnahmen in das Privatvermögen im Zuge der Realteilung oder innerhalb einer nachfolgenden, mindestens dreijährigen Sperrfrist. Diese und weitere Aspekte sind in einem Auseinandersetzungsvertrag zu berücksichtigen, zu dem Sie sich unbedingt auch steuerlich beraten lassen sollten.

IV. Obacht bei nicht-gewerblichen Personengesellschaften

(4) Eine land- und forstwirtschaftliche, freiberufliche oder vermögensverwaltende Personengesellschaft unterliegt nicht der Gewerbesteuer (das Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist darüber hinaus noch nicht einmal auf Dauer steuerlich verstrickt). Dies ändert sich jedoch, sofern die Personengesellschaft auch einer gewerblichen Tätigkeit nachgeht. Sie gilt dann insgesamt als Gewerbebetrieb

(sog. **Abfärbewirkung**). Eine nur geringfügige gewerbliche Betätigung, die nicht mehr als 3 % des Gesamtumsatzes und zugleich nicht mehr als 24.500 € Umsatz im Jahr ausmacht, soll unbeachtlich sein. Entgegen der Rechtsprechung soll gesetzlich geregelt werden, dass auch eine mit **Verlusten** verbundene gewerbliche Tätigkeit dazu führt, dass die Abfärbewirkung greift. Diese Infektionswirkung wird des Weiteren durch die Beteiligung einer land- und forstwirtschaftlichen, freiberuflichen oder vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einer gewerblichen Personengesellschaft (z.B. einem Fonds in Gestalt einer GmbH & Co. KG) herbeigeführt, doch führt allein diese Beteiligung nicht dazu, dass die vermögensverwaltende Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterliegt.

Gestaltungshinweis 1: Die Abfärbewirkung kann vermieden werden, indem im Vorfeld eine gewerbliche Tätigkeit – etwa der geringfügige Verkauf von Waren – auf eine eigenständige (Schwester-)Personengesellschaft ausgegliedert wird.

Gestaltungshinweis 2: Besondere Umsicht ist geboten, wenn Sie an einer **freiberuflichen** Personengesellschaft beteiligt sind. Hier ist nämlich sicherzustellen und zu dokumentieren, dass ausschließlich die Freiberufler-Gesellschafter leitend und eigenverantwortlich tätig sind. Bedienen Sie sich auch angestellter Berufsträger (oder solcher im Unterauftragsverhältnis), so haben Sie sich die Ergebnisse deren Tätigkeit zu eigen zu machen. Dies bedeutet, dass angestellte Berufsträger nicht unabhängig, sondern lediglich im Einvernehmen mit einem Freiberufler-Gesellschafter agieren dürfen. Anderenfalls droht die Gewerblichkeit für die Freiberufler-Personengesellschaft.

B. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

I. Gesellschafterforderungen: Gewährung, Verzinsung, Verzicht

(5) Sind Sie an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, der Sie eine **Finanzierungshilfe** gewähren, kann es sich dabei um eine (verdeckte) Einlage oder eine Darlehensgewährung handeln, die bei Ihnen zum Entstehen einer Forderung führt. Anders als eine Gesellschaftereinlage (s. dazu unten Tz. 9) kann eine Gesellschafterforderung im Wege der Tilgung durch die Kapitalgesellschaft zurückgeführt werden. Dabei ist das Folgende zu berücksichtigen:

(a) Zur Abgrenzung von der Gesellschaftereinlage ist es empfehlenswert, über das Gesellschafterdarlehen einen **schriftlichen Vertrag** zu schließen. Sind Sie – allein oder gemeinsam mit anderen Gesellschaftern mit gleicher Interessenlage – beherrschend an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, ist es unumgänglich, dass Sie den Darlehensvertrag vor der Gewährung des Darlehens schriftlich abschließen, weil anderenfalls durch die Kapitalgesellschaft zu entrichtende Zinsen bei dieser

nicht als Betriebsausgabe anerkannt, sondern als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt werden.

(b) Eine Verschärfung der Sichtweise droht bei Darlehensgewährungen unter einander **nahestehenden Gesellschaften** (z.B. im Konzernbereich). Für die Anerkennung eines Darlehensverhältnisses bedarf es zwar grundsätzlich keiner Anspruchsbesicherung, jedoch ist ein Fremdvergleich geboten (so sind etwa im Zuge der Darlehensgewährung die Erträge des Kreditnehmers einzuschätzen). Im Falle der Nichtanerkennung des Darlehensverhältnisses wäre eine (verdeckte) Einlage gegeben, s. dazu unten Tz. 9.

(c) In Anbetracht des anhaltenden **Niedrigzinsniveaus** sollte die Kapitalgesellschaft für das Gesellschafterdarlehen keine Zinsen zu tragen haben, die über das Marktübliche hinausgehen. Eine **völlige Unverzinslichkeit** indes führt zur ertragswirksamen Abzinsung auf Seiten der Kapitalgesellschaft. Dem kann begegnet werden, indem eine niedrige Verzinsung vereinbart wird (z.B. 0,5 %).

Gestaltungshinweis: Befindet sich die kreditnehmende Kapitalgesellschaft in einer **Verlustsituation**, kann die Vereinbarung einer Unverzinslichkeit jedoch ein opportunes Handlungsmittel sein; denn einerseits vermag die Zinsersparnis – neben weiteren Maßnahmen – zur wirtschaftlichen Gesundung der Gesellschaft beizutragen. Andererseits löst der durch die Abzinsung bedingte Ertrag keine steuerlichen Folgen aus, weil dieser mit dem erlittenen Verlust zu verrechnen ist. Nach Maßgabe der Laufzeit ist sodann die Verbindlichkeit wieder aufwandswirksam aufzuzinsen. Diese Aufzinsung führt zu Steuerminderungseffekten, wenn sie in Jahren erfolgt, in denen sich die wirtschaftliche Situation der Kapitalgesellschaft wieder verbessert hat und Gewinne erzielt werden.

(d) Der Ausfall sowie der Verzicht einer privat gehaltenen Gesellschafterforderung drohten, auf Grund von Urteilen des Bundesfinanzhofes steuerlich unberücksichtigt zu werden (eine Ausnahme galt nur für bestimmte Fälle der Darlehensgewährung oder Bürgschaftsübernahme bis zum 27.9.2017). Dem beabsichtigt nunmehr der Gesetzgeber entgegenzuwirken: Nach einer gesetzlichen Neuregelung führt ein **Darlehensverlust** ebenso wie der Ausfall einer Bürgschaftsregressforderung zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Anteile an der Kapitalgesellschaft, soweit die Gewährung des Darlehens (oder die Hingabe der betreffenden Sicherheit) oder das Stehenlassen in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird dabei immer angenommen, wenn ein fremder Dritter das Darlehen unter sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte.

Hinweis: Die Behandlung des Darlehensausfalls als nachträgliche Anschaffungskosten führt dazu, dass der Nennwert des Darlehens im Falle der Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft oder ihrer Liquidation zu 60 % steuermindernd wirkt (sog. Teileinkünfteverfahren). Eine Berücksichtigung des Darlehensausfalls im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen kommt nach einer beabsichtigten gesetzlichen Regelung nicht in Betracht, s. dazu unten Tz. 11.

II. Neues zur sog. Betriebsaufspaltung

(6) Von einer Betriebsaufspaltung wird gesprochen, wenn Sie einer Kapitalgesellschaft, an der Sie die **Mehrheit der Stimmrechte** innehaben, mindestens eine **Betriebsgrundlage überlassen**, die für die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft von wesentlicher Bedeutung ist. Das Gleiche gilt auch, wenn Sie gemeinsam mit weiteren Personen die Mehrheit der Stimmrechte an der Kapitalgesellschaft innehaben und diese Personengruppe auch gemeinsam die Nutzungsüberlassung betreibt (erfolgt die Nutzungsüberlassung aber durch eine Personengesellschaft, für die das Einstimmigkeitsprinzip geregelt ist, kann die Betriebsaufspaltung bereits dadurch verhindert werden, dass an der Personengesellschaft eine Person beteiligt ist, die nicht zugleich Anteile an der Kapitalgesellschaft innehat).

(7) **Achtung, Steuerfalle:** Eine Betriebsaufspaltung bewirkt, dass nicht nur das überlassene Vermögen als Betriebsvermögen eingestuft wird, sondern auch die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft. Erfolgt die Nutzungsüberlassung durch eine im Übrigen vermögensverwaltende GbR, bewirkt die Betriebsaufspaltung, dass das gesamte Vermögen der GbR (einschließlich etwaiger drittüberlassener Grundstücke) als Betriebsvermögen eingestuft wird. Kommt es später zu einer (ungewollten) Beendigung der Betriebsaufspaltung – z.B. durch Auflösung des Mietverhältnisses –, droht die Unterstellung einer Entnahme in das Privatvermögen, die zu einer Besteuerung (auch des Verkehrswertes der Anteile an der Kapitalgesellschaft) führt, ohne dass dem ein Liquiditätsfluss zugrunde läge.

Gestaltungshinweis: Wird die Betriebsaufspaltung erkannt, kann ein Schutz vor dieser ungewollten Besteuerung dadurch herbeigeführt werden, dass das zur Nutzung überlassene Vermögen ebenso wie die Anteile auf eine sog. gewerblich geprägte Personengesellschaft übertragen werden. Lassen Sie sich dazu, bitte, individuell beraten.

(8) Die **Gefahr**, dass es zur Begründung einer Betriebsaufspaltung kommt, hat auf Grund der jüngeren Entwicklung **zugenommen**.

(a) So führt die **Überlassung von Räumlichkeiten** (auch in der eigenen Wohnung) an die beherrschte Kapitalgesellschaft grundsätzlich zur Begründung einer Betriebsaufspaltung. Die zur Nutzung überlassenen Räumlichkeiten müssen dabei nicht im Eigentum des Gesellschafters der Kapitalgesellschaft stehen; ausreichend ist vielmehr, dass der Kapitalgesellschaft ein Nutzungsrecht eingeräumt wird.

(b) Besteht bereits eine Betriebsaufspaltung zwischen einem Einzelunternehmer und einer Kapitalgesellschaft, droht ein **Miteigentumsanteil** des Einzelunternehmers an einem Grundstück ebenfalls Betriebsvermögen zu werden. Dies gilt unabhängig davon, ob der Einzelunternehmer die daneben bestehende Eigentümergemeinschaft beherrscht. Vielmehr kommt es darauf an, dass das Grundstück für Zwecke der Kapitalgesellschaft vorgesehen war oder ihr fremdunüblich zur Nutzung überlassen wird.

III. Gesellschaftereinlage und Rückholung

(9) Verzichtet ein Gesellschafter auf eine werthaltige Forderung oder leistet einen Betrag in die Kapitalrücklage der Gesellschaft, liegt eine sog. (verdeckte) Einlage vor. Diese führt steuerlich einerseits zu nachträglichen Anschaffungskosten für die Anteile an der Kapitalgesellschaft, andererseits zu einem Zugang zum **steuerlichen Einlagekonto**.

Gestaltungshinweis: Es ist unbedingt darauf zu achten, dass diese Zuführung zum steuerlichen Einlagekonto im entsprechenden Steuerbescheid festgestellt wird. Nur dann ist sichergestellt, dass eine spätere Rückholung durch den Gesellschafter (die aber erst nach Ausschüttung der zunächst einbehaltenen Gewinne erreichbar ist) keine steuerlichen Folgen auslöst. *Achtung, Steuerfalle:* Zur Rückholung muss zudem eine Bescheinigung durch die ausschüttende Kapitalgesellschaft ausgestellt werden, die spätestens bis zur erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos für das Jahr der Ausschüttung vorliegen muss.

C. Hinweise für Kapitalanleger und Vermieter

I. Uneinbringlichkeit von Kapitalforderungen

(10) Veräußern Sie ein Wertpapier, das Sie nach dem 31.12.2008 in Ihrem Privatvermögen erworben haben, mit **Gewinn**, ist dieser Gewinn steuerpflichtig (zum sog. besonderen Steuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer; die Steuer wird regelmäßig bereits durch das auszahlende Kreditinstitut einbehalten). Ebenso ist nach der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung ein **Verlust** steuermindernd zu erfassen, auch wenn er aus dem Ausfall einer Kapitalforderung resultiert.

Hinweis: Zu berücksichtigen ist dabei, dass Verluste aus Kapitalvermögen grundsätzlich nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen zum Ausgleich gebracht werden dürfen. Noch eingeschränkter ist die Berücksichtigung eines Verlustes, der aus der Veräußerung von Aktien entsteht, weil dieser nur mit Gewinnen aus Aktienveräußerungen zum Ausgleich gebracht werden darf.

(11) Die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus Kapitalvermögen sollte aber ab dem **1.1.2020** gesetzlich eingeschränkt werden. Danach sollte die ganze oder teilweise **Uneinbringlichkeit** einer Kapitalforderung, die Ausbuchung wertloser Wertpapiere durch die Bank oder die Übertragung wertloser Wertpapiere auf einen Dritten steuerlich nicht mehr berücksichtigungsfähig sein. – Von dieser vorgesehenen gesetzlichen Änderung ist „**in letzter Minute**“ **abgewichen** worden: Der Deutsche Bundestag hat das „Jahressteuergesetz 2019“, welches in der Entwurfsfassung die Nichtanerkennung der Verluste aus der Uneinbringlichkeit von Kapitalforderungen vorsah, am 7.11.2019 **ohne diese Änderung** beschlossen. Indes soll ein Ausgleich von Wertpapierverlusten, die nicht aus einer Veräußerung resultieren, womöglich auf **10.000 €** beschränkt werden.

Gestaltungshinweis: Verfügen Sie im Privatvermögen über Wertpapiere oder Kapitalforderungen, die Sie nach dem 31.12.2008 angeschafft haben und die im Wert gesunken sind, kann eine Realisation dieses Verlustes herbeigeführt werden, ohne dass darin ein Gestaltungsmissbrauch zu sehen wäre. Anbieten kann sich dazu etwa die Veräußerung an eine nahestehende Person oder die Einbringung in eine Personengesellschaft (z.B. eine GmbH & Co. KG), an der Sie beteiligt sind. Im letztgenannten Falle überführen Sie steuerwirksam eine unmittelbare Beteiligung in eine mittelbare, so dass Sie über die Personengesellschaft an etwaigen späteren positiven Wertentwicklungen partizipieren können. Zum Nachweis der Wertlosigkeit des Wertpapiers oder der Kapitalforderung kann die Einholung eines Wertgutachtens empfehlenswert sein.

II. Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht

(12) Vermieten Sie ein Gebäude oder eine Wohnung langfristig zu Wohnzwecken, so wird unterstellt, dass Sie damit – auf lange Sicht – Einkünfte erzielen wollen. Demzufolge sind Verluste steuerlich zu berücksichtigen und mit anderen positiven Einkünften (z.B. aus nichtselbständiger Arbeit, einem Gewerbebetrieb oder freiberuflicher Tätigkeit) auszugleichen. – Nachweisen müssen Sie Ihre Absicht, Überschüsse erzielen zu wollen, aber dann, wenn Sie ein **Gewerbeobjekt** oder ein **unbebautes Grundstück** vermieten und daraus (zunächst) Verluste entstehen. Das Gleiche gilt für eine **Ferienwohnung**, die Sie nicht nur vermieten, sondern auch selbst nutzen (die auf die Zeit der Selbstnutzung entfallenden Aufwendungen sind ohnehin nicht abzugsfähig; Leerstandszeiten sind unbeachtlich, weil bei Bejahung der Einkünfteerzielungsabsicht eine Aufteilung der Aufwendungen nach dem Verhältnis zwischen Vermietungs- und den Selbstnutzungstagen erfolgt).

Hinweis: Der Prognosezeitraum beträgt grundsätzlich je 30 Jahre. Ist eine Prognose aber deswegen vorzunehmen, weil die Vermietung nicht auf Dauer angelegt ist, umfasst der Prognosezeitraum nur die Zeit zwischen Anschaffung oder Herstellung und Beendigung der Einkünfteerzielung durch Veräußerung oder Selbstnutzung. Ein etwaiger Veräußerungsgewinn ist dabei nicht in die Prognoserechnung einzubeziehen.

III. Förderung des Mietwohnungsneubaus

(13) Im Jahre 2019 ist ein lang währendes Gesetzgebungsverfahren zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus zum Abschluss gebracht worden. Danach werden bestimmte Baumaßnahmen, für die der **Bauantrag** (oder die Bauanzeige in jenen Fällen, in denen eine Baugenehmigung nicht erforderlich ist) nach dem 31.8.2018 und **vor dem 1.1.2022** gestellt wird, durch die Einführung einer **Sonderabschreibung** in Höhe von jährlich 5 % über einen Gesamtzeitraum von vier Jahren zusätzlich zur regulären Abschreibung von 2 % jährlich gefördert.

Hinweis: Nicht ausschlaggebend für die Inanspruchnahme der Förderung ist das Jahr der Fertigstellung. Die Sonderabschreibung kann damit auch dann in Anspruch genommen werden, wenn die Wohnung erst nach dem 31.12.2021 fertiggestellt, aber der Bauantrag vor dem 1.1.2022 gestellt wird.

(14) Als **begünstigte Baumaßnahme** gilt die Anschaffung oder Herstellung einer **neu geschaffenen Wohnung**. Gefördert werden damit nicht nur der Neubau, sondern auch ein Umbau von bestehenden Gebäudeflächen, wenn dadurch erstmals eine Wohnung entsteht, Aufstockungen oder Anbauten auf oder an bestehenden Gebäuden oder Dachgeschossausbauten, wenn dadurch erstmals eine Wohnung entsteht. Im Falle der **Anschaffung** kann die Sonderabschreibung nur vom Anschaffenden, nicht aber vom Hersteller in Anspruch genommen werden. Die Wohnung gilt in diesem Zusammenhang nur dann als neu, wenn sie bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird (Fertigstellung und Anschaffung in Gestalt des Übergangs von Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber müssen somit in einem Jahr liegen).

(15) Die Sonderabschreibung wird dadurch begrenzt, dass sie auf **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** von höchstens **2.000 € je qm** Wohnfläche beansprucht werden kann (Anschaffungskosten des Grund und Bodens sind dabei unberücksichtigt zu lassen). Sie kann darüber hinaus überhaupt nur dann geltend gemacht werden, wenn kumulativ die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- ▷ Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen nicht 3.000 € je qm Wohnfläche;
- ▷ die Wohnung darf im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren nur der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen;
- ▷ die Wohnung darf nicht anderweitig mit Mitteln öffentlicher Haushalte gefördert worden sein.

D. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

I. Job-Ticket

(16) Möchten Sie die Nutzung **öffentlicher Verkehrsmittel** bei Ihren Mitarbeitern für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeit (sog. erste Tätigkeitsstätte) fördern? Dann stehen Ihnen steuerlich dazu zwei Wege offen:

(a) Zuschüsse des Arbeitgebers, die **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr gewährt werden, werden seit Beginn des Jahres 2019 **steuerfrei** gestellt. Das Gleiche gilt für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, die der Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstver-

hältnisses **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in Anspruch nehmen kann.

(b) Voraussichtlich ebenfalls erstmals im Jahre 2019 können entsprechende Aufwendungen des Arbeitgebers für ein Job-Ticket seiner Mitarbeiter auch einer **pauschalen Lohnsteuer** in Höhe von **25 %** unterworfen werden. Diese Lohnsteuerpauschalierung wird auch gewährt, wenn die Bezüge für das Job-Ticket nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden (also stattdessen eine Gehaltsumwandlung stattfindet). Die Lohnsteuerpauschalierung kann aber nur einheitlich für alle begünstigten Arbeitnehmer gewählt werden, so dass sie neben einer Steuerfreistellung nach Buchst. a für zusätzlich gewährte Bezüge für ein Job-Ticket nicht in Betracht kommt.

Hinweis: Gleichgültig, welcher Weg der steuerlichen Förderung eines Job-Tickets gewählt wird (Steuerfreistellung nach Buchst. a oder Lohnsteuerpauschalierung nach Buchst. b), sind die Bezüge insofern sozialversicherungsfrei. Ein steuerfrei gewährtes Job-Ticket mindert aber den Abzug der Entfernungspauschale beim Arbeitnehmer (von 0,30 € je Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, multipliziert mit der Zahl der Arbeitstage), während diese Kürzung bei der Lohnsteuerpauschalierung nicht erfolgt.

II. Sachbezüge und Verpflegungsmehraufwand

(17) Im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses gewährte **Sachbezüge** sind steuer- und sozialversicherungsfrei, wenn sie insgesamt **44 € im Kalendermonat** nicht übersteigen. Dies gilt auch dann, wenn sie nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden, sondern ihnen eine Gehaltsumwandlung zugrunde liegt. Barbezüge sind demgegenüber nicht begünstigt.

Gestaltungshinweis: Bei dem Betrag von 44 € monatlich handelt es sich um eine sog. Freigrenze und nicht um einen Freibetrag. Das bedeutet, bereits ein geringfügiges Überschreiten der 44 €-Grenze im Monat führt dazu, dass der Sachbezug in voller Höhe steuerpflichtig ist. In der Praxis ist insbesondere darauf zu achten, dass Sachbezüge nicht in Gestalt eines Jahresbeitrages (z.B. zu einem Fitness-Studio), sondern ggf. monatlich wiederkehrend eingeräumt werden. Entgegen der früheren Auffassung der Finanzverwaltung stellen auch Zuwendungen des Arbeitgebers zu einer Versicherung zugunsten von Arbeitnehmern (z.B. Zusatzkrankenversicherung) begünstigte Sachbezüge dar – die Freigrenze von 44 € monatlich gilt jedoch nicht je Sachbezug, sondern in additiver Betrachtungsweise für alle Sachbezüge zusammen, die ein Arbeitnehmer im Monat erhält.

(18) Überlassen Sie als Arbeitgeber Ihren Arbeitnehmern zu Wohnzwecken verbilligt eine **Wohnung**, so soll ab dem 1.1.2020 ein sich daraus für den Arbeitnehmer ergebender geldwerter Vorteil **steuerfrei** bleiben. Dies steht unter der Voraussetzung, dass das vom Arbeitnehmer gezahlte Mietentgelt mindestens 2/3 des ortsüblichen Mietwerts ausmacht und dieser Mietwert für die Wohnung nicht mehr als 25 € je m² (ohne umlagefähige Kosten) beträgt.

(19) Ab dem **1.1.2020** sollen die Pauschbeträge für **Verpflegungsmehraufwendungen** angehoben werden. Bis zur Höhe dieser Pauschbeträge kann eine steuer- und sozialversicherungsfreie Erstattung an den Arbeitnehmer erfolgen, der außerhalb seiner Wohnung und regelmäßigen Arbeitsstätte (sog. erste Tätigkeitsstätte, s. dazu Tz. 28) beruflich tätig wird (bei längerfristiger Auswärtstätigkeit am selben Ort besteht dieser Anspruch aber nur während der ersten drei Monate). Erfolgt keine steuerfreie Erstattung, sind die Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten resp. – bei Selbständigen – als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Folgende Änderungen sind zu Beginn des kommenden Jahres vorgesehen:

(a) Bei **ganztägiger** Abwesenheit von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte (resp. Betriebsstätte) steigt die Pauschale für Verpflegungsmehraufwendungen auf **28 €** (statt 24 €) je Kalendertag.

(b) Ist der Arbeitnehmer resp. Betriebsinhaber ohne Übernachtung **mehr als acht Stunden** von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte resp. Betriebsstätte abwesend, beträgt die Pauschale **14 €** (statt 12 €) je Kalendertag.

(c) Die Pauschale beläuft sich auch auf **14 €** (statt 12 €) jeweils für den **An- und Abreisetag**, wenn an diesem, einem anschließenden oder vorherigen Tag die Übernachtung außerhalb der Wohnung stattfindet.

Hinweis: Zudem soll ab dem 1.1.2020 eine Pauschale von **8 €** für **Berufskraftfahrer** eingeführt werden. Diese Pauschale soll an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen angesetzt werden können, an dem der Berufskraftfahrer ganztägig abwesend ist oder es sich um einen An- bzw. Abreisetag zur auswärtigen Tätigkeit handelt. Die Pauschale soll aber nur **einheitlich** für sämtliche Abwesenheitstage gewählt werden können. Auch selbständige Berufskraftfahrer sollen die Pauschale beanspruchen können.

III. Steuerfreistellungen

(20) Fort- und Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers führen beim Arbeitnehmer bereits gegenwärtig **nicht zu Arbeitslohn**, wenn die jeweilige Bildungsmaßnahme im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt wird. Dazu soll mit Wirkung erstmals für das Jahr 2019 geregelt werden, dass Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers steuerfrei gestellt werden, die der **Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit** des Arbeitnehmers dienen sollen. Darunter fallen etwa **Sprachkurse** oder **Computerkurse**, auch wenn diese nicht arbeitsplatzbezogen sind.

(21) Bereits bislang schon werden **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Arbeitgeberleistungen zur Verhinderung und Verminderung von Krankheitsrisiken und zur Förderung der Gesundheit in Betrieben bis zur Höhe von **500 €** im Kalenderjahr steuerfrei gestellt. Voraussetzung dafür ist zwingend ab dem Beginn des Jahres 2020, dass sie entsprechend **zertifiziert** sind (für das Jahr 2019 galt noch eine Übergangsregelung für Altverträge). Ebenfalls erstmals für

das Jahr 2020 soll der Freibetrag auf **600 €** je Arbeitnehmer im Kalenderjahr angehoben werden.

IV. Elektrofahrzeuge und Fahrräder

(22) Stellen Sie einem Arbeitnehmer ein **Dienstfahrzeug** zur Verfügung, das auch für **private Zwecke** genutzt werden darf? Dann ist der daraus erwachsene steuerpflichtige Vorteil entweder dadurch anzusetzen, dass monatlich pauschal 1 % des inländischen Bruttolistenpreises der Besteuerung unterworfen wird (hinzutreten Beträge für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie ggf. für Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung). Optional kann der auf die Privatnutzung entfallende Anteil über die Führung eines (ggf. elektronischen) Fahrtenbuchs ermittelt werden.

(23) Handelt es sich bei dem Fahrzeug aber um ein **Elektrofahrzeug** oder ein extern aufladbares **Hybridelektrofahrzeug**, sind die auf die Privatnutzung entfallenden Kosten – ob pauschal angesetzt oder individuell ermittelt – nur zur **Hälfte** zu berücksichtigen, sofern ein entsprechendes Fahrzeug entweder nach dem 31.12.2018 angeschafft oder zumindest erstmals nach diesem Tag einem Arbeitnehmer zur Nutzung zur Verfügung gestellt wurde. Begünstigt sind gleichermaßen Leasingfälle. – Der Ansatz reduziert sich gar auf ein **Viertel** der Kosten, wenn das Fahrzeug keine Kohlendioxidemission aufweist und sein Bruttolistenpreis (inklusive Umsatzsteuer) **nicht mehr als 40.000 €** beträgt.

Hinweis: Die Begünstigung sollte ursprünglich nur für Fahrzeuganschaffungen vor dem 1.1.2022 gelten. Sie soll nunmehr auf Anschaffungen ausgedehnt werden, die vor dem **1.1.2031** erfolgen. Ein extern aufladbares Hybridelektrofahrzeug ist bei einer Anschaffung vor dem 1.1.2022 aber nur begünstigt, wenn seine Mindestreichweite unter ausschließlicher Nutzung des elektrischen Antriebs 40 km beträgt oder die Kohlendioxidemission je gefahrenem Kilometer höchstens 50 g ausmacht. Die Mindestreichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine wird auf 60 km erhöht, wenn das Fahrzeug nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2025 angeschafft wird. Erfolgt die Anschaffung noch später (aber vor dem 1.1.2031), muss die Mindestreichweite unter ausschließlicher Nutzung des elektrischen Antriebs 80 km ausmachen. Der alternativ maßgebliche Höchstemissionswert soll für Fahrzeuganschaffungen nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2031 aber gleich bleiben.

Gestaltungshinweis: Den hälftigen Ansatz der Aufwendungen für die Privatnutzung können Sie auch dann beanspruchen, wenn Sie als **Unternehmer** über ein begünstigtes Elektrofahrzeug oder extern aufladbares Hybridelektrofahrzeug als Geschäftsfahrzeug verfügen, das Sie nach dem 31.12.2018 angeschafft haben.

(24) Stellen Sie Arbeitnehmern ein **betriebliches Fahrrad** zur Verfügung, das auch privat genutzt werden darf, unterliegt der daraus erwachsene Vorteil nicht der Besteuerung. Dies steht aber unter der Voraussetzung, dass die Fahrradüberlassung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt (ihr darf also keine Gehaltsumwandlung zugrunde liegen).

Hinweis. Es war ursprünglich vorgesehen, diese Steuerfreistellung auf die Jahre 2019 bis 2021 zu beschränken. Die Steuerfreistellung soll nunmehr aber bis zum Jahre 2030 (einschließlich) ausgeweitet werden. – Nicht beansprucht werden kann die Steuerfreistellung für **Elektrofahrräder**, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h ermöglicht. Wird ein solches Elektrofahrrad auch für private Zwecke zur Verfügung gestellt, sind der Privatnutzung aber nur die hälftigen Kosten zugrunde zu legen, falls das Elektrofahrrad nach dem 31.12.2018 angeschafft wird.

Gestaltungshinweis: Auch als **Unternehmer** können Sie die Steuerfreistellung für die private Nutzung eines Fahrrads beanspruchen, das Sie sich für betriebliche Zwecke anschaffen. Dies gilt gleichermaßen für die Halbierung der Bemessungsgrundlage hinsichtlich der Privatnutzung eines nach dem 31.12.2018 geschäftlich angeschafften Elektrofahrrads, dessen Motor Geschwindigkeiten über 25 km/h ermöglicht.

V. Arbeitszimmervermietung

(25) Sind Arbeitnehmer im **Homeoffice** tätig, kann die Überlegung aufkommen, ob das Arbeitszimmer durch den Arbeitgeber angemietet wird. Dabei ist aber das Folgende zu berücksichtigen:

(a) Das Mietverhältnis wird steuerlich nur dann anerkannt, wenn die Vermietung überwiegend im **Interesse des Arbeitgebers** erfolgt. Ist dies nicht der Fall, liegt mit dem Mietzins zusätzlicher **Arbeitslohn** vor; die Aufwendungen für das Arbeitszimmer sind dann nur unter der Berücksichtigung der gesetzlichen Abzugsbeschränkungen für Arbeitszimmer als Werbungskosten anzuerkennen.

(b) Für ein **überwiegend betriebliches Interesse** des Arbeitgebers spricht, dass im Betrieb kein geeigneter Arbeitsplatz vorhanden ist, Anmietungsversuche von dritter Seite gescheitert sind, der Arbeitgeber für andere Arbeitnehmer Arbeitsräume von Dritten angemietet hat und eine ausdrückliche schriftliche Vereinbarung über die Nutzungsbedingungen für das überlassene Arbeitszimmer abgeschlossen wurde. – Unter diesen Voraussetzungen liegt kein Arbeitslohn vor; Verluste aus der Überlassung des Arbeitszimmers werden beim Arbeitnehmer aber nur anerkannt, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht durch eine Prognoserechnung glaubhaft gemacht wird. Ist der Mietvertrag aber vor dem 1.1.2019 abgeschlossen worden, so wird die Einkünfteerzielungsabsicht auf Seiten des Arbeitnehmers bei einer überwiegend betrieblichen Veranlassung des Arbeitgebers für die Anmietung vermutet.

VI. Angehörigen-Arbeitsverhältnis

(26) Vereinbaren Sie mit Ihrem Ehegatten, einem Kind oder einem anderen nahen Angehörigen ein Arbeitsverhältnis, ist darauf zu achten, dass **dokumentiert** wird, welche Tätigkeiten im Rahmen des Arbeitsverhältnisses ausgeübt werden. Steuerlich wird das Arbeitsverhältnis nur anerkannt, wenn es wie vereinbart auch tatsächlich vollzogen wird. Insbesondere bei ei-

nem pauschal versteuerten **Minijob** (Arbeitslohn bis zu 450 € monatlich) ist darüber hinaus zu berücksichtigen, dass Zahlungen in eine Direktversicherung oder die Nutzungsüberlassung eines Dienst-Pkw (unter Anrechnung auf die Barvergütung) regelmäßig nicht anerkannt werden.

VII. Neues zur doppelten Haushaltsführung

(27) Sind Sie an einem **anderen Ort** als Ihrem Hauptwohnsitz beruflich tätig, sind die auf Grund der dadurch bedingten sog. doppelten Haushaltsführung entstehenden Aufwendungen steuerlich grundsätzlich zu berücksichtigen (Kosten für sog. Familienheimfahrten können jedoch nur für eine Fahrt pro Woche geltend gemacht werden und sind der Höhe nach auf 0,30 € je Entfernungskilometer begrenzt). Die Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft am Tätigkeitsort im Inland sind seit dem Jahre 2014 auf 1.000 € monatlich beschränkt. Unter diese Begrenzung fallen aber **nicht** die Kosten für **Einrichtungsgegenstände** und **Haushaltsartikel**. – Ab dem **Jahr 2021** soll darüber hinaus die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten ab dem 21. Kilometer von 0,30 € auf 0,35 € erhöht werden.

Hinweis: Soweit die Anschaffungskosten für einzelne Einrichtungsgegenstände 800 € nicht überschreiten, können sie im Jahr der Verausgabung sofort steuermindernd geltend gemacht werden. In übrigen Fällen sind die Aufwendungen über die Jahre der voraussichtlichen Nutzung verteilt abzuschreiben.

VIII. Neues zur ersten Tätigkeitsstätte und zur Entfernungspauschale

(28) Von erheblicher Bedeutung ist im **steuerlichen Reisekostenrecht** der Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“; denn nur für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist der Abzug der Aufwendungen auf 0,30 € je Entfernungskilometer beschränkt (ab dem Jahr **2021** wird die Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer auf 0,35 € angehoben werden), wohingegen im Übrigen beruflich veranlasste Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe oder bei Benutzung eines Pkw pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer geltend gemacht werden können. Auch kommt nur bei beruflichen Tätigkeiten außerhalb der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen in Betracht (s. dazu oben Tz. 19). – Maßgeblich für die Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte ist grundsätzlich eine dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnung. Fehlt diese, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an welcher der Arbeitnehmer dauerhaft typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

Hinweise: Die Finanzverwaltung verlangt, dass die arbeitsvertragliche Zuordnungsentscheidung für ihre steuerliche Wirksamkeit dokumentiert werden müsse (was die höchstrichterliche Rechtsprechung ablehnt). Durch eine Zuordnungsentscheidung kann eine erste Tätigkeitsstätte aber nur entstehen, wenn der Arbeitnehmer an dem betreffenden Ort zumindest

eine minimale Tätigkeit ausübt. Das höchste deutsche Finanzgericht hat eine Vielzahl von Einzelentscheidungen zur ersten Tätigkeitsstätte bei verschiedenen Berufsgruppen getroffen (z.B. zu Polizeibeamten, Flugzeugführern, Luftsicherheitskontrollkräften). Leiharbeitnehmer haben unter Umständen überhaupt keine erste Tätigkeitsstätte.

IX. Neues zur Sozialversicherung

(29) Zum **1.1.2020** werden wiederum die maßgebenden Rechengrößen der **Sozialversicherung** in beträchtlichem Umfang angehoben. In der nachfolgenden Tabelle sind die wichtigsten Änderungen zusammengefasst:

	2020 – neu –	2019 – alt –
Beitragsbemessungsgrenze zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung		
(a) West	6.900 € monatlich	6.700 € monatlich
(b) Ost	6.450 € monatlich	6.150 € monatlich
Beitragsbemessungsgrenze zur Kranken- und Pflegeversicherung (bundes einheitlich)	4.687,50 € monatlich	4.537,50 € monatlich
Versicherungspflichtgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung (bundes einheitlich)	62.550 € jährlich	60.750 € jährlich

Hinweis: Die **Beitragsbemessungsgrenze** bezeichnet jenes monatliche Entgelt, welches höchstens der Renten- und Arbeitslosenversicherung sowie der Kranken- und Pflegeversicherung unterliegt. Maßgeblich ist die Beitragsbemessungsgrenze zur gesetzlichen Rentenversicherung für Sie auch – selbst als Selbständiger –, wenn Sie in einem **berufsständischen Versorgungswerk** versichert sind, weil es hier zu einer entsprechenden Anhebung kommt. Die **Versicherungspflichtgrenze** bestimmt, ab welcher Höhe des jährlichen Arbeitsentgelts eine Pflichtversicherung in der gesetzlichen Krankenversicherung nicht mehr besteht. Maßgeblich ist das vertraglich vereinbarte Brutto-Jahresgehalt. Ausreichend für die nicht mehr gegebene Pflichtversicherung in der gesetzlichen Krankenversicherung ist, dass das Gehalt im Laufe des Jahres 2020 mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit den Betrag von 62.550 € überschreiten wird.

E. Neues zur Gewinnermittlung

I. Neues zur Kassenführung

(30) Nutzen Sie zur Aufzeichnung von **Zahlungsvorgängen** ein **elektronisches** oder **computergestütztes System** (z.B. eine elektronische Registrierkasse)? Dann haben Sie zu berücksichtigen, dass **nach dem 31.12.2019** ein Kassensystem zu verwenden ist, das durch eine **zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung** geschützt wird. Zwar sind die technisch notwendigen Anpassungen und Aufrüstungen unverzüglich durchzuführen,

doch beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn das Kassensystem bis zum **30.9.2020** noch nicht über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügt. Das elektronische Aufzeichnungssystem muss gewährleisten, dass für jede Transaktion der Zeitpunkt des Vorgangsbeginns, eine eindeutige und fortlaufende Transaktionsnummer, die Art des Vorgangs (z.B. Storno, Rechnung usw.), die Daten des Vorgangs, die Zahlungsart (bar oder unbar), der Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung oder des Vorgangsabbruchs, ein Prüfwert und die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems protokolliert werden. Sie haben grundsätzlich innerhalb **eines Monats** nach Anschaffung des elektronischen Aufzeichnungssystems dem zuständigen Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck Ihren Namen, Ihre Steuernummer, die Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung sowie die Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems mitzuteilen. Von der Mitteilung ist aber bis zum Zeitpunkt des Einsatzes einer elektronischen Übermittlungsmöglichkeit **abzusehen**, über den die Finanzverwaltung gesondert unterrichtet wird.

Hinweis: Haben Sie nach dem 25.11.2010, aber vor dem **1.1.2020** eine Registrierkasse angeschafft, die den Anforderungen der sog. Zweiten Kassenrichtlinie entspricht und die bauartbedingt nicht aufrüstbar ist, darf diese Registrierkasse **bis zum 31.12.2022** weiter verwendet werden. – Nutzen Sie bislang ein elektronisches Aufzeichnungssystem **überhaupt nicht**, sondern arbeiten Sie stattdessen mit einer offenen Ladenkasse, sind Sie auch nach dem 31.12.2019 nicht verpflichtet, sich ein elektronisches Aufzeichnungssystem anzuschaffen.

(31) Unabhängig von der Art des Kassensystems besteht grundsätzlich eine Verpflichtung, die Geschäftsvorfälle **einzelnd** aufzuzeichnen. Die Erfassung allein der Tagesgesamteinnahmen ist danach nicht zulässig. Die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung besteht aus Zumutbarkeitsgründen lediglich bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung nicht, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem, sondern eine offene Ladenkasse verwendet wird (bei Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems sind die Einnahmen stets einzeln aufzuzeichnen). Die Einnahmen müssen dann anhand eines Kassenberichtes nachgewiesen werden, wobei die Anfertigung eines sog. Zählprotokolls zwar nicht erforderlich, aber empfehlenswert ist. Auch auf die Erbringung von Dienstleistungen kann die Erleichterung des Nachweises der Tageseinnahmen angewendet werden, die an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung erbracht wird, falls sich der Kundenkontakt auf Bestellung und Bezahlvorgang beschränkt (also etwa Imbiss mit Stehtischen, nicht aber die Friseur Tätigkeit).

II. Investitionsabzugsbetrag und Sonderab-schreibung

(32) Eine **Steuererminderung ohne** gegenwärtigen **Liquiditätsabfluss** kann für einen Betrieb erreicht werden, den Sie führen oder an dem Sie beteiligt sind (z.B. als Gesellschafter einer GmbH oder betrieblich tätigen Personengesellschaft), wenn dessen steuerliches Eigenkapital zum Ende des Wirtschaftsjahres (bei kalenderjäh-

gleichem Wirtschaftsjahr also zum 31.12.2019) 235.000 € nicht überschreitet. Wird der Gewinn im Wege der Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, so darf er im laufenden Jahr nicht mehr als 100.000 € betragen (diese Grenze gilt – unabhängig von der Zahl der Gesellschafter – auch für Kapital- und Personengesellschaften). Land- und Forstwirte können die Fördermaßnahme auch in Anspruch nehmen, wenn der Wirtschaftswert ihres Betriebes nicht mehr als 125.000 € beträgt.

(33) Werden diese Größenkriterien eingehalten, kann ein sog. **Investitionsabzugsbetrag** in Höhe von **40 %** der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagegütern gebildet werden, die im Zuge der nächsten drei Jahre beschafft werden sollen. Höchstens kann der Investitionsabzugsbetrag im Umfang von 200.000 € gebildet werden, so dass Investitionsvorhaben mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bis zu 500.000 € begünstigt sind.

Gestaltungshinweis: Im Zuge der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages müssen Sie – anders als früher – die voraussichtlichen Investitionsobjekte nicht mehr im Einzelnen benennen. Es reicht vielmehr aus, dass dem Finanzamt auf elektronischem Wege die Summe des geltend gemachten Investitionsabzugsbetrages übermittelt wird. Dennoch sollten Sie berücksichtigen, dass eine spätere, rückwirkende Auflösung des Investitionsabzugsbetrages (welche auch die steuerliche Zinsfolge von gegenwärtig 6 % jährlich auslöst) nur vermeidbar ist, soweit Sie innerhalb des Dreijahreszeitraums begünstigte Investitionen durchführen. Dazu müssen Sie abnutzbare bewegliche Anlagegüter anschaffen oder herstellen, die zu mindestens 90 % für unternehmerische Zwecke genutzt werden.

Hinweis: Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes kann ein auf Ebene einer betrieblichen Personengesellschaft gebildeter Investitionsabzugsbetrag auch mit einer Investition eines ihrer Gesellschafter zum Ausgleich gebracht werden, die der Personengesellschaft dient (sog. Sonderbetriebsvermögen). Ob dem von Seiten der Finanzverwaltung gefolgt wird, steht noch nicht fest.

(34) Erfolgt eine begünstigte Investition, so kann eine **Sonderabschreibung** von bis zu insgesamt **20 %** der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben der regulären Abschreibung in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb zum Schluss des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres (bei Anschaffung oder Herstellung im Jahre 2019 also zum 31.12.2018 bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr) nicht die in Tz. 32 genannten Größenkriterien überschreitet.

III. Sonderabschreibung für Elektronutfahrzeuge und Lastenfahrräder

(35) Eingeführt werden soll eine Sonderabschreibung für **neue Elektronutfahrzeuge** sowie elektrisch betriebene **Lastenfahrräder**. Danach soll im Jahr der Anschaffung eines neuen Elektronutfahrzeugs oder Lastenfahrrads neben der regulären Abschreibung eine Sonderabschreibung in Höhe von 50 % der Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden können. Be-

günstigt davon sind erstmals neue Elektronutfahrzeuge und Lastenfahrräder, die **nach dem 31.12.2019** angeschafft werden (maßgeblich ist der Zeitpunkt des Eigentumsübergangs, nicht aber der Zeitpunkt der Bestellung). Vorgesehen ist, dass die Sonderabschreibung letztmals für neue Elektronutfahrzeuge und Lastenfahrräder in Anspruch genommen werden kann, die im Jahre 2030 angeschafft werden.

Hinweis: Begünstigt sind Fahrzeuge der EG-Fahrzeugklassen N1, N2 und N3, die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden, sowie Fahrräder mit einem Mindest-Transportvolumen von 1 m³ und einer Nutzlast von mindestens 150 kg, die mit einem elektromotorischen Hilfsmotor angetrieben werden.

IV. Schuldzinsenabzug bei Überentnahmen

(36) Das nahende Ende des Jahres 2019 kann Anlass sein, zu prüfen, ob eine **Einschränkung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs** droht. Dies ist dann der Fall, wenn sich die aufsummierten Entnahmen seit dem 1.1.1999 auf einen höheren Betrag belaufen als die Summe der Gewinne und Einlagen im selben Zeitraum. Die im Jahr 2019 angefallenen Schuldzinsen sind dann bis zur Höhe von **6 %** einer ermittelten **überschießenden Entnahme** nicht zu berücksichtigen. Abzugsfähig bleiben aber in jedem Fall die Zinsen für Investitionskredite sowie Zinsen in Höhe eines Freibetrages von 2.050 €. – Sollte zwischenzeitlich ein **Verlustjahr** aufgetreten sein, so **erhöht** der Verlust **nicht** eine Überentnahme; diese bleibt vielmehr auf dem etwaigen Entnahmeüberschuss im Verlustjahr beschränkt. Dem trägt eine neue „Anlage SZ“ zur Einkommensteuererklärung Rechnung.

Gestaltungshinweis: Droht zum Ende des Jahres in saldierender Betrachtung eine Überentnahme, ist zu erwägen, ob sie durch einen Entnahmestopp, Bar- oder Sacheinlagen oder bilanztechnische Maßnahmen vermieden werden kann. Nicht anerkannt wird jedoch, wenn kurz vor dem Ende des Wirtschaftsjahres ein Betrag in das Betriebsvermögen eingelegt wird, der kurz danach wieder entnommen wird. Um die Überentnahme zu beseitigen, muss der eingelegte Betrag dem Unternehmen dienlich sein können, was nur dann zu bejahen ist, wenn es längere Zeit über ihn verfügt.

V. Sonderfragen zur Einnahmenüberschussrechnung

(37) Ermitteln Sie Ihren Gewinn durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben, könnte für Sie von Interesse sein, dass regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben unter Durchbrechung des Grundprinzips nicht dem Zahlungsjahr, sondern dem Jahr der **wirtschaftlichen Zugehörigkeit** zugeordnet werden, wenn sie innerhalb von 10 Tagen vor oder nach dem Ende des Kalenderjahres geleistet werden. Entrichten Sie etwa am 30.12.2019 die Miete für den Januar 2020, so stellt diese Mietzahlung Aufwand im Jahre 2020 dar. – Über lange Zeit war streitig, ob eine zum 10. Januar des Folgejahres fällige **Umsatzsteuer-Vorauszahlung** (sie stellt bei der Einnahmenüberschussrechnung betrieblichen Aufwand dar) auch dann

dem Vorjahr zuzurechnen ist, wenn der 10. Januar auf einen Samstag oder Sonntag fällt (wie dies zuletzt im Januar 2016 der Fall war und im Januar 2021 wieder gegeben sein wird). Die Finanzverwaltung hatte dazu die Auffassung vertreten, in diesen Fällen sei der Aufwand erst im Jahr der Zahlung entstanden, selbst wenn die Entrichtung der Umsatzsteuer vor Fälligkeit während der ersten 10 Tage des Jahres erfolgt sein sollte. Daran hält die Finanzverwaltung mit der Klarstellung nicht mehr fest, dass im Falle einer Lastschrifteneinziehung eine am 10.1. fällige Vorauszahlung an diesem Tag als verausgabt gilt, auch wenn die Abbuchung tatsächlich später erfolgt.

VI. Hinweise zum Brexit-Steuerbegleitgesetz

(38) Entfalten Sie Ihr unternehmerisches Engagement auch in **Großbritannien**? Dann ist wichtig für Sie, dass der deutsche Gesetzgeber bereits vor dem Brexit Maßnahmen verabschiedet hat, welche aus deutscher Sicht sicherstellen sollen, dass es allein durch das Ausscheiden des Vereinigten Königreichs aus der EU nicht zu nachteiligen Steuerfolgen kommt. Sollten Sie etwa Wirtschaftsgüter in eine britische Betriebsstätte **transferiert** und dafür einen sog. Ausgleichsposten gebildet haben, welcher der zeitlichen Streckung des Entnahmegewinns über fünf Jahre dient, ist dieser allein auf Grund des Brexits nicht aufzulösen. Auch gilt eine Kapitalgesellschaft, die ihren Sitz nach Großbritannien verlegt hat, nicht lediglich auf Grund des Brexits als aufgelöst, so dass die Liquidationsbesteuerung einstweilen vermieden werden kann. – Es werden aber zahlreiche Umstellungen mit Bezug auf die Umsatzsteuer vorzunehmen sein.

Hinweis: Der Wegzug eines zu mindestens 1 % an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft Beteiligten ins Ausland führt grundsätzlich dazu, dass die bis zum Wegzug erfasste Wertsteigerung der Anteile zu versteuern ist. Bei einem Wegzug in einen EU-Mitgliedstaat wird diese Steuer aber zinslos gestundet, bis die Anteile tatsächlich veräußert werden oder ein gleichgelagerter Vorgang stattfindet. Auch hier ist geregelt worden, dass allein der Austritt Großbritanniens aus der EU nicht zum Wegfall der Stundung führt.

VII. Forschungsförderung

(39) Mit Beginn des kommenden Jahres soll eine **Forschungszulage** eingeführt werden. Diese soll im Umfang von **25 %** des 1,2-fachen der steuerpflichtigen Bruttogehälter von Arbeitnehmern gewährt werden, die in einem begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben beschäftigt sind. Die Forschungszulage soll steuerfrei sein und auch den Aufwandsabzug nicht mindern. Sie wird höchstens bis zu einem Betrag von **500.000 €** im Wirtschaftsjahr gewährt, was einer Höchst-Bemessungsgrundlage von **2.000.000 €** je Unternehmen und Wirtschaftsjahr entspricht.

Hinweis: Als begünstigte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben werden solche einbezogen, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel der Gewinnung neuer Erkenntnisse mit produzierbaren Ergebnissen

durchgeführt werden. Die Vorhaben können von einzelnen Unternehmen oder in Kooperationen mit anderen Unternehmen oder Einrichtungen für Forschung und Wissensverbreitung durchgeführt werden, auch im Auftrag eines Dritten. In diesem Fall der **Auftragsforschung** ist nicht der Auftragnehmer, sondern der **Auftraggeber** zulagenberechtigt. In **zeitlicher Hinsicht** sollen die **nach dem 31.12.2019** entstandenen Aufwendungen für Projekte förderungsfähig sein, mit denen nach dem Inkrafttreten des Gesetzes begonnen worden ist.

F. Neues zur Umsatzsteuer

I. Wichtige Gesetzesänderungen

(40) Mit dem Beginn des **kommenden Jahres** (teilweise aber auch erst ab dem Jahr 2021) treten wichtige Änderungen der Umsatzbesteuerung in Kraft:

(a) Führen Sie Lieferungen in andere Mitgliedstaaten der EU aus (sog. **innergemeinschaftliche Lieferungen**), ist für Sie bedeutsam, dass die bisherige **Umsatzsteuerfreistellung** ab dem 1.1.2020 **entfällt**, wenn der Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nicht ordnungsgemäß nachgekommen wird. Voraussetzung für die weitere Gewährung der Umsatzsteuerbefreiung ist zudem, dass der **Abnehmer** eine ihm im anderen Mitgliedstaat erteilte USt.-IdNr. verwendet. Letztlich wird die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nebst dem Vorsteuerabzug für darauf gerichtete Vorleistungen versagt, sofern der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an einem Verfahren beteiligt, welches auf die Hinterziehung von Umsatzsteuer gerichtet ist (sog. Karussellgeschäft).

(b) Ebenfalls zum 1.1.2020 wird eine **„Konsignationslagerregelung“** geschaffen. Danach ist die Beförderung oder der Versand von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat der EU auch dann **umsatzsteuerfrei**, wenn die Gegenstände zunächst nicht ausgeliefert, sondern eingelagert werden. Voraussetzung dafür ist u.a., dass dem inländischen Unternehmer der vollständige Name und die vollständige Anschrift des Erwerbers im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung bekannt sind und die Lieferung an ihn innerhalb von 12 Monaten bewirkt wird. Dazu sind umfangreiche Nachweise und Aufzeichnungen zu führen.

(c) Die **Umsatzsteuersatzermäßigung** auf 7 %, welche gegenwärtig bereits für Bücher in physischer Form gilt, soll auf **Veröffentlichungen in elektronischer Form** – sog. E-Books – ausgeweitet werden (unabhängig davon, ob das Erzeugnis auch auf einem physischen Träger angeboten wird). Entgegen der ersten Fassung des Gesetzentwurfs soll auch auf die Nutzung elektronischer **Datenbanken**, die eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen oder Zeitschriften umfasst, die Umsatzsteuersatzermäßigung Anwendung finden. Die Neuregelung soll gegen Ende des Jahres 2019 in Kraft treten.

(d) Ab dem 1.1.2020 soll die **Personenbeförderung im Bahnverkehr** unabhängig von der Beförderungsdistanz nur noch mit **7 % Umsatzsteuer** belegt werden,

wohingegen im Bus- und Fährverkehr der ermäßigte Umsatzsteuersatz – wie gehabt – nur bei Beförderungen innerhalb einer Gemeinde oder bis zu einer Beförderungsstrecke von 50 km gewährt wird.

(e) Ab dem 1.1.2020 wird es eine hochkomplexe Umsatzsteuerfreistellung für sog. **Kostenteilungsgemeinschaften** geben. Bislang besteht eine gleichgerichtete Regelung lediglich für Apparategemeinschaften von Ärzten. Nunmehr soll die Umsatzsteuerbefreiung auf inländische Gemeinschaften (dabei kann es sich z.B. um eine GmbH, aber auch um eine BGB-Gesellschaft handeln) ausgedehnt werden, welche auf Selbstkostenbasis ohne Wettbewerbsverzerrung Dienstleistungen an Mitglieder erbringt, die das Mitglied entweder zur Durchführung nicht umsatzsteuerbarer oder dem Gemeinwohl dienender umsatzsteuerfreier Leistungen erbringt. Profitieren von der Regelung können etwa **Gerätgemeinschaften** im **Forschungsverband** oder der Zusammenschluss von Gemeinden in einer Gemeinschaft, die Leistungen der **Tourismusförderung** erbringt.

Hinweis: Von Nachteil ist, dass auf Grund der Umsatzsteuerfreiheit der Kostenteilungsgemeinschaft bei ihr der Vorsteuerabzug ausscheidet.

(f) Vollständig neu gefasst werden sollte darüber hinaus die Umsatzsteuerbefreiung für **unterrichtende Tätigkeiten**. Diese Neufassung sollte ab dem **1.1.2021** gelten. Die Neuregelung sollte Anpassungen an das EU-Recht bringen (so sollten etwa auch einzelne Vorträge von Privatlehrern umsatzsteuerfrei gestellt werden, falls sie den Unterricht persönlich erteilen). Fortbildungsleistungen sollten nur dann umsatzsteuerfrei bleiben, wenn sie von Einrichtungen erbracht werden, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben. Leistungen, die nach ihrer Zielsetzung der reinen Freizeitgestaltung dienen, sollten von der Umsatzsteuerbefreiung ausgenommen werden. Zum Sportunterricht verhielt sich die vorgesehene Regelung nicht. – In Anbetracht der **zahlreichen Unklarheiten**, die mit der vorgesehenen Neuregelung verknüpft waren, ist zu begrüßen, dass sie aus dem vom Deutschen Bundestag am 7.11.2019 beschlossenen „Jahressteuergesetz 2019“ **gestrichen** wurde. Es bleibt damit einstweilen bei der Umsatzsteuerfreistellung von Unterrichtsleistungen im altbekannten Umfang.

II. Bruchteilsgemeinschaften

(41) Eine Bruchteilsgemeinschaft liegt etwa vor, wenn **Miteigentümer** eines Grundstücks nach außen in Erscheinung treten, indem sie das Grundstück gemeinsam vermieten. Bislang wurde davon ausgegangen, dass die Bruchteilsgemeinschaft umsatzsteuerlicher Unternehmer sei. In einem bahnbrechenden Urteil hat der Bundesfinanzhof nunmehr entschieden, nicht die Bruchteilsgemeinschaft, sondern ihre **Gemeinschafter** seien als Unternehmer anzusehen.

Hinweis: Führen Sie in Bruchteilsgemeinschaft eine umsatzsteuerfreie Gebäudeüberlassung durch (zu Wohnzwecken), ergeben sich auf Grund der Entscheidung keine steuerlichen Änderungen (wohl wären aber die umsatzsteuerfreien Umsätze anteilig den jeweiligen Gemeinschaftern in ihren Umsatz-

steuererklärungen zuzuordnen). Materielle Steuerrechtsfolgen können sich ergeben, wenn die Bruchteilsgemeinschaft bislang umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht hat (z.B. Überlassung von Geschäftslokalen unter Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung) und im Gegenzug der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofes stünde der Vorsteuerabzug nicht der Bruchteilsgemeinschaft, sondern ihren Gemeinschaftern zu, denen auch die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze anteilig zuzurechnen wären. – Die Finanzverwaltung hat sich zu der Rechtsprechungsänderung noch nicht geäußert. Zu empfehlen ist, vor etwaigen Umstellungen in der Praxis ihre Reaktion abzuwarten.

III. Fahrschulunterricht

(42) Betreiben Sie eine Fahrschule? Dann ist für Sie von wesentlicher Bedeutung, dass der Bundesfinanzhof nach einem jahrelang währenden Rechtsstreit entschieden hat, der Unterricht für den Erwerb der Fahrerlaubnis für **Kfz** der Klassen B und C1 sei **nicht umsatzsteuerfrei**. Aus den Einnahmen, die von den Fahrschülern erzielt werden, ist mithin die Umsatzsteuer zum nicht ermäßigten Umsatzsteuersatz von 19 % abzuführen. Im Gegenzug sind Vorsteuern abzugsfähig, die mit dem Kfz-Fahrschulunterricht in Zusammenhang stehen (z.B. aus Kraftstoffkosten oder aus den Anschaffungs-/Leasingkosten der Fahrzeuge).

Hinweis: Die Finanzverwaltung belässt dagegen den Fahrschulunterricht umsatzsteuerfrei, soweit er auf die Fahrerlaubnisklassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L gerichtet ist, weil der Unterricht insoweit auf einen Beruf vorbereitet.

IV. Rechnungserfordernisse

(43) In der täglichen Praxis sollte darauf geachtet werden, dass **Eingangsrechnungen** sämtliche Merkmale aufweisen, die von Gesetzes wegen verlangt werden, damit der Vorsteuerabzug nicht aus formalen Gründen in Abrede gestellt werden kann. Einzelne dieser Merkmale **schließen** jedoch nach der Rechtsprechung **weniger strenge Vorgaben**, als die Finanzverwaltung dies sieht:

(a) So ist eine Rechnung u.a. nur dann ordnungsgemäß, wenn sie den vollständigen Namen und die **vollständige Anschrift** des leistenden Unternehmers sowie des Leistungsempfängers enthält. Die Finanzverwaltung hatte verlangt, dass der Rechnungsaussteller unter der angegebenen Anschrift auch wirtschaftlich tätig sein muss. Dies ist nach der Rechtsprechung aber nicht erforderlich. Ausreichend ist vielmehr, dass er unter der angegebenen Anschrift (postalisch) **erreichbar** ist.

Hinweis: Es dürfte mithin ausreichend sein, sich in der Praxis über die Erreichbarkeit des Leistenden zu versichern (in Zweifelsfällen kann dies durch die Übermittlung eines Einschreibens mit Rückschein geschehen). *Doch Vorsicht:* Das Unternehmen, welches unter der Anschrift erreichbar ist, muss auch tatsächlich der leistende Unternehmer sein. Ist die Identität von Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer nicht gegeben, so entfällt der Vorsteuerabzug.

(b) Auf der Rechnung muss des Weiteren u.a. auch die Menge und die Art (**handelsübliche Bezeichnung**) der gelieferten Gegenstände oder der Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistung angegeben sein. – Der Bundesfinanzhof hat dazu im sog. summarischen Verfahren entschieden, in Einkaufsrechnungen über den **massenweisen Erwerb** von Waren im **Niedrigpreissegment** reiche es aus, wenn die Warengattung angegeben werde (z.B. „Hosen“, „Blusen“, „Kleider“ oder „Jacken“).

Hinweis: Wird das Niedrigpreissegment (Waren im niedrigen bis mittleren einstelligen Euro-Bereich) verlassen, sind aber über die Benennung der Warengattung hinaus weitere handelsübliche Bezeichnungen erforderlich.

V. Vorsteueraufteilung

(44) Beziehen Sie Vorleistungen, die teilweise für die Ausführung umsatzsteuerpflichtiger, teilweise aber auch für die Ausführung umsatzsteuerfreier Umsätze verwendet werden (z.B. umsatzsteuerpflichtige Überlassung von Geschäftsräumen neben der umsatzsteuerfreien Überlassung von Arztpraxen und Wohnräumen), sind die Vorsteuern nur **anteilig abzugsfähig**, soweit sie beide Leistungsteile betreffen. Maßgeblicher Schlüssel für die Aufteilung ist vorrangig das Verhältnis der Nutzflächen. Ein abweichender Aufteilungsschlüssel – insbesondere der Umsatzschlüssel – kommt aber in Betracht, wenn der Nutzflächenschlüssel keine sachgerechten Ergebnisse hervorbringt. Dies ist etwa zu bejahen, wenn die Geschosse, Wandstärken, die Tragfähigkeit der Decken, die Fassaden, Klimatisierung, der Brandschutz oder die Raumausgestaltung unterschiedlich genutzter Gebäudeteile erheblich voneinander abweichen.

VI. Änderungen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft?

(45) Liegt eine sog. umsatzsteuerliche Organschaft vor, so werden die Umsätze und Vorleistungen einer finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliederten Gesellschaft dem Organträger zugerechnet (für die eingegliederte Organgesellschaft verbleibt in umsatzsteuerlicher Hinsicht nur die Verpflichtung, eine Zusammenfassende Meldung abzugeben). Dies kann von **Vorteil** sein, wenn der Organträger nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (etwa als Holdinggesellschaft, Vermietungsunternehmen oder Krankenhaus), weil Leistungen zwischen Organgesellschaft und Organträger **nicht der Umsatzsteuer** unterliegen (die in dieser Konstellation beim Organträger nicht als Vorsteuer abzugsfähig wäre). Organgesellschaften können Kapitalgesellschaften, aber seit dem Beginn des Jahres 2019 auch Personengesellschaften sein, sofern bei diesen neben dem Organträger nur Gesellschaften beteiligt sind, die ihrerseits in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sind (dies ist etwa bei einer Ein-Personen-GmbH & Co. KG bei entgeltlicher Nutzungsüberlassung durch den Kommanditisten an die Personengesellschaft denkbar). **Risikobe-**

haftet kann die umsatzsteuerliche Organschaft insbesondere sein, wenn die Organgesellschaft in Insolvenz geraten sollte, da der Organträger die Umsatzsteuern der Organgesellschaft schuldet.

(46) Problematisch ist, dass die umsatzsteuerliche Organschaft in der Praxis häufig nicht erkannt wird und ihre Rechtsfolgen erst dann gezogen werden, wenn es zu spät ist. Vor diesem Hintergrund wird gegenwärtig erwogen, ein eigenes Feststellungsverfahren zur umsatzsteuerlichen Organschaft einzuführen. Diskutiert wird gar, nach europäischem Modell eine **Gruppenbesteuerung** zu verankern, bei der man sich rechtlich durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt zum Mitglied einer Umsatzsteuergruppe machen oder aus ihr auch wiederum austreten kann. Eine Gesetzgebungsvorlage liegt dazu indes noch nicht vor.

G. Steuerbegünstigte Tätigkeiten im Privathaushalt

(47) Eine unmittelbare **Kürzung der Steuerlast** – und nicht lediglich, wie bei Sonderabschreibungen, eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage – wird für folgende begünstigte Tätigkeiten im Privathaushalt gewährt:

Begünstigte Tätigkeit im Privathaushalt	Steuerabzug
<i>Minijobber</i> (Arbeitslohn bis zu 450 € monatlich)	20 % der Aufwendungen, höchstens 510 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 2.550 €)
<i>Haushaltsnahe Dienstleistungen, sozialversicherungs-pflichtiges Beschäftigungsverhältnis, Pflege- und Betreuungsdienstleistungen</i>	20 % der Arbeitskosten, höchstens 4.000 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 20.000 €)
<i>Handwerkerleistungen</i> (nicht für öffentlich geförderte Leistungen)	20 % der Arbeitskosten, höchstens 1.200 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 6.000 €)

Wichtige Hinweise: Steuerbegünstigte Tätigkeiten müssen für den Privathaushalt jener Person angefallen sein, der den Aufwand trägt. Deswegen sind **Heimunterbringungskosten** nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen anzuerkennen, wenn sie von den Kindern des Betreuten aufgebracht werden (es kommt aber ggf. eine Berücksichtigung als sog. außergewöhnliche Belastung in Betracht). – Im Übrigen gilt: Die vorstehenden Abzugsbeträge können **nebeneinander**, aber von Ehegatten und Alleinstehenden, die in einem Haushalt zusammenleben, jeweils nur einmal geltend gemacht werden. Begünstigt sind stets nur Aufwendungen für **Arbeitsleistungen**, niemals der Materialaufwand. Den Steuerabzug erhalten Sie nur, wenn über die durchgeführten Arbeiten eine **Rechnung** vorliegt, die Sie **unbar** begleichen müssen (für Minijobber muss der Nachweis der Minijobzentrale über die Entrichtung der gesetzlichen Pauschalabgaben beigebracht werden). Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für begünstigte Tätigkeiten ist auch gegeben, wenn sich der Haushalt in einem **Heim** befindet (z.B.

Altenheim, Pflegeheim oder Wohnstift) – die Aufwendungen müssen dann aber von der im Heim untergebrachten Person getragen werden. Ist eine **Wohnungseigentümergeinschaft** Auftraggeber, muss für die Abzugsfähigkeit der Anteil der steuerbegünstigten Kosten je Wohnungseigentümer individuell ausgewiesen werden. Als **Mieter** können Sie die Steuerermäßigung beanspruchen, wenn Ihr Anteil an den begünstigten, vom Vermieter unbar gezahlten Aufwendungen entweder aus der Jahresabrechnung hervorgeht oder durch eine Bescheinigung des Vermieters oder Verwalters nachgewiesen wird.

Gestaltungshinweis: Haben Sie die Höchstbeträge für den Steuerabzug im Jahre 2019 noch nicht ausgeschöpft, kann zu erwägen sein, begünstigte Arbeiten noch in das laufende Jahr **vorzuziehen**. Maßgeblich für die Gewährung der Steuerkürzung ist das Jahr, in dem die Rechnung gezahlt wird.

(48) Zu Ihrer **Orientierung**, welche Arbeiten als haushaltsnahe Dienstleistungen und welche Tätigkeiten als Handwerkerleistungen begünstigt sind, diene die folgende Übersicht:

- (a) **Haushaltsnahe Dienstleistungen** sind solche, die den Einsatz eines Fachmanns nicht unbedingt erforderlich machen, z.B.
- ▷ Reinigung der Wohnung oder Putzen der Fenster;
 - ▷ Zubereitung von Mahlzeiten innerhalb des Haushalts (auch in einem Alters- und Pflegeheim oder Seniorenstift);
 - ▷ Gartenpflegearbeiten innerhalb des Grundstücks (etwa Rasenmähen, Heckenschneiden, Gehwegreinigung, Winterdienst);
 - ▷ Umzugsleistungen;
 - ▷ Straßenreinigung;
 - ▷ Pflege von Angehörigen (durch einen Pflegedienst);
 - ▷ Versorgung und Betreuung eines in den Haushalt aufgenommenen Haustieres nebst Ausführen des Hundes.

Nicht begünstigt sind Entsorgungsleistungen, Ablese- und die Abrechnung bei Verbrauchszählern, Kontrollaufwendungen des TÜV (z.B. für den Fahrstuhl oder Treppenlift), Gebühren für den Anschluss an eine Alarmüberwachungszentrale sowie für ein Pflegebett.

- (b) **Handwerkerleistungen** sind alle Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten (unabhängig davon, ob sie den Einsatz eines Fachmanns erforderlich machen), z.B.
- ▷ Arbeiten an Innen- und Außenwänden sowie an Dach, Fassade und Garage;
 - ▷ Abflussrohrreinigung innerhalb des Grundstücks;
 - ▷ Baugerüstaufstellung;
 - ▷ Modernisierung (auch Austausch) von Bodenbelägen, Fenstern, Türen oder der Einbauküche;
 - ▷ Installation, Wartung und Reparatur eines Breitbandkabels innerhalb (nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht außerhalb) des Grundstücks;
 - ▷ Dachrinnenreinigung;

- ▷ Gartengestaltung;
- ▷ Schornsteinfegerleistungen (sowohl Mess- oder Überprüfungsarbeiten wie auch Aufwendungen für Reinigungs- und Kehrarbeiten);
- ▷ Graffitiabeseitigung;
- ▷ Reparaturen und Wartungen von Gegenständen im Haushalt (etwa der Waschmaschine, des Fernsehers oder des Computers – die Arbeiten müssen aber im Haushalt durchgeführt werden);
- ▷ Wärmedämm-Maßnahmen;
- ▷ Ausschachtungsarbeiten an den Kelleraußenwänden zur Ermittlung eines Feuchtigkeitschadens;
- ▷ Montageleistungen beim Erwerb neuer Möbel sowie für Insektenschutzgitter und Kellerschachteldeckungen;
- ▷ Klavierstimmen.

Nicht begünstigt sind Arbeiten im Zuge einer Neubaumaßnahme sowie der Anschluss an die öffentliche Abwasserentsorgungsanlage. Noch streitig ist, ob für Erschließungsbeiträge und Straßenausbaubeiträge die Ermäßigung in Anspruch genommen werden kann.

(49) Im Zusammenhang mit der Erbringung haushaltsnaher Tätigkeiten war eine weitere **Fördermaßnahme** erstmals im Jahr 2019 vorgesehen: Überlassen Sie – etwa an einen Studierenden – Wohnraum und gewähren ihm Verköstigung dafür, dass er in Ihrem Haushalt haushaltsnahe Tätigkeiten erbringt, sollte die Gewährung von Wohnraum und Verpflegung **steuerfrei** sein. Dies sollte gleichermaßen für den Nutzenden des Wohnraums bezüglich der von ihm erbrachten haushaltsnahen Tätigkeiten gelten. Voraussetzung dafür sollte sein, dass weitere dem Mieter gewährte steuerpflichtige Bezüge (Geldleistungen oder Sachbezüge) ohne Einbeziehung der Wohnraumüberlassung 450 € im Kalendermonat nicht übersteigen. – Diese vorgesehene Neuregelung ist in der am 7.11.2019 vom Deutschen Bundestag beschlossenen Gesetzesfassung aber **nicht enthalten**, so dass sie **keine Anwendung** findet.

(50) Ab dem kommenden Jahr sollen **energetische Sanierungsmaßnahmen** an einem zu **eigenen Wohnzwecken** genutzten Gebäude gefördert werden, indem eine Steuerermäßigung von je **7 % der Aufwendungen** (höchstens jedoch je 14.000 €) im Jahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im folgenden Kalenderjahr sowie im übernächsten Kalenderjahr von 6 % der Aufwendungen (höchstens 12.000 €) gewährt wird. Begünstigt sein sollen etwa Wärmedämmungsmaßnahmen (an Wänden, Dachflächen und Geschossdecken), die Erneuerung der Fenster oder Außentüren, die Erneuerung oder der Aufbau einer Lüftungsanlage, die Erneuerung der Heizungsanlage, der Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Verbrauchsoptimierung sowie die Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind. Die Arbeiten müssen von einem Fachunternehmen gegen Rechnung ausgeführt werden. Je begünstigtes Objekt beträgt der Höchstbetrag der Steuerermäßigung 40.000 €. Die Fördermaßnahme soll erstmals auf Baumaßnahmen anzuwenden sein, mit denen **nach dem 31.12.2019** begonnen wurde und die vor dem 1.1.2030 abgeschlossen sind. Im Zeitpunkt der Durchführung der Sanierungsmaßnahme muss der Beginn der Herstellung des Woh-

nungsgebäudes mindestens 10 Jahre zurückliegen (es muss also älter als 10 Jahre sein).

H. Kindergeld und mehraktige Berufsausbildung

(51) Für ein volljähriges Kind haben Sie grundsätzlich nur so lange Anspruch auf Kindergeld, als es noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und für einen **Beruf ausgebildet** wird. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums kann das Kind noch steuerlich nur vor Vollendung des 25. Lebensjahres berücksichtigt werden, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht, wobei eine Erwerbstätigkeit von bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis unschädlich sind. – Wie sieht es aber aus, wenn das Kind nach Abschluss einer erstmaligen Ausbildung **berufsbegleitend** die Berufsausbildung fortsetzt? In diesem Falle ist weiterhin Kindergeld zu gewähren, wenn sich die berufsbegleitende Ausbildungsmaßnahme als Teil der erstmaligen Berufsausbildung darstellt, die somit mehraktig ist.

Hinweis: Eine solche mehraktige Berufsausbildung ist nicht mehr anzunehmen, wenn das Kind die in der ersten Ausbildung erlangte Qualifikation bereits nutzt, um eine durch sie eröffnete Berufstätigkeit auszuüben. Anders fällt die Beurteilung aus, wenn es sich bei der Erwerbstätigkeit typischerweise um keine dauerhafte Berufstätigkeit handelt (dies wurde etwa für einen Bachelor bejaht, der während des nachfolgenden Masterstudiums im Umfang von 19 Stunden als wissenschaftliche Hilfskraft tätig war).

I. Spenden und Stiftungen

(52) Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke können Sie bis zu **20 % Ihres Gesamtbetrags der Einkünfte** oder bei Leisten der Zuwendungen aus dem betrieblichen Bereich bis zu 4 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter geltend machen. Zuwendungen in den Vermögensstock einer gemeinnützigen **Stiftung** können neben diesen Höchstbeträgen auf Antrag im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Jahren bis zu einem Gesamtbetrag von **1 Mio. €** geltend gemacht werden (bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt sich dieser Höchstbetrag auf 2 Mio. €). Eine Spende wird dabei nur anerkannt, wenn sie **freiwillig** sowie **ohne** Erwartung einer **Gegenleistung** geleistet wird und der Zuwendende durch die Spende wirtschaftlich belastet ist. Erhält jemand eine **Schenkung** unter der **Auflage**, einen Teil der Schenkungssumme zu spenden, fehlt es grundsätzlich an der wirtschaftlichen Belastung (so dass ein Spendenabzug ausscheidet). Dies ist aber bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten anders zu beurteilen (auf Grund der Belastung des gemeinsamen Vermögens kommt der Spendenabzug in Betracht).

Gestaltungshinweis: Eine gesondert begünstigte Spende in den Vermögensstock einer Stiftung liegt erst dann vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum auf sie über-

gegangen ist. Dies kann zum Jahresende etwa im Hinblick auf die beabsichtigte Übertragung eines Grundstücks zu berücksichtigen sein. Ein Ansatz der Zuwendung im Jahre 2019 kommt nur dann in Betracht, wenn noch in diesem Jahr nach dem notariellen Übertragungsvertrag Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf die Stiftung übergehen.

J. Neues für Gemeinnützige und die öffentliche Hand

(53) Gemeinnützige Körperschaften sind gehalten, ihre Mittel ausschließlich für die Verfolgung ihrer satzungsmäßigen Zwecke einzusetzen. Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Steuerlich unschädlich sind lediglich **Annehmlichkeiten**, wie sie im Rahmen der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind. Als Nichtbeanstandungsgrenze galt insoweit ein Betrag von 40 € je Mitglied und Veranstaltung (z.B. Weihnachtsfeier). In Baden-Württemberg wird seit diesem Jahr nicht beanstandet, wenn insoweit die Aufwendungen je Mitglied nicht mehr als 60 € betragen.

(54) Gemeinnützige Körperschaften haben darüber hinaus das Gebot der **zeitnahen Mittelverwendung** zu beachten. Danach sind Mittel grundsätzlich bis zum Ende des zweiten auf den Zufluss folgenden Jahres zu verausgaben (bis zum Ende des Jahres 2019 sind mithin Mittel zu verausgaben, die im Jahre 2017 zugeflossen sind).

Gestaltungshinweis: Vom Gebot der zeitnahen Verwendung ausgenommen sind Mittel, die zulässigerweise einer **Rücklage** zugeführt werden. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang insbesondere die sog. freie Rücklage, der jährlich 1/3 des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und 10 % der übrigen zeitnah zu verwendenden Mittel zugeführt werden können (z.B. Gewinne aus wirtschaftlichen Tätigkeiten). Wird dieser Höchstbetrag in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann die unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden (für das Jahr 2019 also im Hinblick auf 2017 und 2018). Der freien Rücklage kommt deswegen besondere Bedeutung bei, weil die ihr zugeführten Mittel auch zur Errichtung eines steuerpflichtigen Geschäftsbetriebs (z.B. einer Kantine oder eines Parkhauses) verwendet werden können.

(55) Die Bildung von Rücklagen kann auch für die **öffentliche Hand** bedeutsam sein, so sie wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet, mit denen sie der Ertragsbesteuerung unterliegt. Bei einem sog. Regiebetrieb (der kein finanzwirtschaftliches Sondervermögen darstellt) gilt nämlich ein erzielter Gewinn am Ende des Wirtschaftsjahres als transferiert, was eine Kapitalertragsteuer von 15 % zzgl. Solidaritätszuschlag (insgesamt mithin 15,825 %) auslöst, wenn für den Regiebetrieb bilanziert wird oder – bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung – die Umsätze mehr als 350.000 € betragen oder der Gewinn mehr als 30.000 € ausgemacht hat. Zulässigerweise einer Rücklage zugeführte

Beträge unterliegen (einstweilen) nicht der Kapitalertragsteuer. Die Finanzverwaltung lässt es insofern ausreichen, dass sich die Rücklagenbildung nachvollziehen lässt (etwa durch Ausweis im Rechnungswesen). Es bedarf nicht der Angabe des Zweckes, für den die Rücklage gebildet wird.

(56) Vertreter der öffentlichen Hand sollten zudem vor Augen haben, dass sich mit dem Beginn des Jahres **2021** umsatzsteuerrechtlich relevante Tätigkeiten auch im Hoheitsbetrieb sowie in der Vermögensverwaltung vollziehen können (z.B. in der Rechteüberlassung oder im Rahmen des Sponsorings). Dies sollte zum Anlass genommen werden, bestehende Vertragsverhältnisse darauf hin zu prüfen, ob sie womöglich in die umsatzsteuerrechtliche Relevanz hineinwachsen, was Nachverhandlungen zur etwaigen Weiterbelastung der Umsatzsteuer auslösen kann.

K. Ausblick auf weitere Steuergesetzesänderungen

(57) Erstmals für das Jahr 2021 soll der **Solidaritätszuschlag** in Fällen der Zusammenveranlagung von Ehegatten nicht mehr erhoben werden, wenn die festgesetzte Einkommensteuer 33.912 € nicht überschreitet. In Fällen der Einzelveranlagung – ebenso wie für Kapitalgesellschaften – soll der Solidaritätszuschlag erstmals für das Jahr 2021 bei einer Einkommensteuer resp. Körperschaftsteuer von bis zu 16.956 € nicht mehr festgesetzt werden. Damit sollen – nach der Begründung des Gesetzgebers – „rund 90 % der Zahler der veranlagten Einkommensteuer und der Lohnsteuer nicht mehr mit Solidaritätszuschlag belastet werden“.

Hinweis: Wird die Freigrenze von 33.912 € Einkommensteuer (Zusammenveranlagung) resp. 16.956 € Einkommen-/Körperschaftsteuer (Einzelveranlagung/Kapitalgesellschaften) überschritten, soll durch eine sog. Milderungszone die Durchschnittsbelastung durch den Solidaritätszuschlag erst allmählich an die Normalbelastung mit 5,5 % herangeführt werden.

(58) Nach einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist die **Grundsteuer** bis zum 31.12.2019 zu reformieren. Bis zu diesem Zeitpunkt muss ein Gesetz verabschiedet worden sein, wobei für dessen Anwendung ein **Übergangszeitraum** bis zum **Ende** des Jahres **2024** eingeräumt wurde. Hinsichtlich der Steuererhebung wird damit für die nächsten fünf Jahre voraussichtlich zunächst einmal alles beim Alten bleiben.

Hinweis: Im Interimszeitraum ist aber eine **Neubewertung** der der Grundsteuer unterliegenden **Objekte** vorgesehen. – Es handelt sich um 36 Mio. Einheiten. Die erste Feststellung der neuen Grundstückswerte soll zum 1.1.2022 erfolgen; die darauf fußende Steuererhebung aber erst zum 1.1.2025.

(59) Darüber hinaus ist vorgesehen, neue Rahmendaaten für die **Grunderwerbsteuer** zu schaffen. Im Fokus des Gesetzgebers stehen dabei insbesondere sog. Share-deals, mithin die Übertragung von Anteilen an Gesellschaften, die über inländischen Grundbesitz verfügen. Bislang wird in diesen Fällen Grunderwerbsteuer nur erhoben, wenn mindestens 95 % der Anteile auf einen Erwerber übergehen oder in der Hand eines Er-

werbers vereinigt werden. Bei **Personengesellschaften**, zu deren Vermögen inländischer Grundbesitz gehört, entsteht darüber hinaus Grunderwerbsteuer, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens **95 %** der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen.

Vorgesehen ist nunmehr, dass Grunderwerbsteuer bei Erwerbsvorgängen bereits entsteht, wenn eine Beteiligungsquote von **mindestens 90 %** erreicht wird. Darüber hinaus soll der Betrachtungszeitraum bei Personengesellschaften, in dem ein Übergang von Anteilen auf neue Gesellschafter additiv zu erfassen ist, von fünf auf **zehn Jahre** ausgedehnt werden. In Anlehnung an diese Regelung soll künftig auch ein Anteilseignerwechsel bei **Kapitalgesellschaften** in Höhe von mindestens **90 %** innerhalb von zehn Jahren einen Grunderwerbsteuerbaren Vorgang darstellen (u.U. werden börsennotierte Kapitalgesellschaften von dieser Regelung ausgenommen, wenn die zum Handel zugelassenen Anteile den überwiegenden Teil des Kapitals repräsentieren). – Die gesetzliche Neuregelung soll aber erst im **Jahre 2020** beschlossen werden.

Hinweis: Auch die **Haltefristen** beim Übergang von Grundstücken von Gesellschaftern einer Personengesellschaft auf die Personengesellschaft und umgekehrt sollen von fünf auf zehn Jahre verdoppelt werden. – Mit der Konsequenz, dass Grunderwerbsteuer im Nachhinein erhoben würde, soweit sich innerhalb von zehn Jahren der Gesellschafterbestand einer erwerbenden Personengesellschaft ändert. Zudem wäre die Grunderwerbsteuerbefreiung insoweit nicht mehr erlangbar, als ein übertragender Gesellschafter seinen Anteil an der Personengesellschaft erst innerhalb der letzten zehn Jahre unentgeltlich erworben hat.

(60) Zum **Ende des Jahres 2019** muss der deutsche Gesetzgeber eine EU-Richtlinie umsetzen, die dazu verpflichtet, der Finanzverwaltung **grenzüberschreitende Gestaltungen** zu melden, bei denen ein Hauptvorteil, der vernünftigerweise von einer Gestaltung erwartet werden kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist. Unabhängig davon sind grenzüberschreitende Transaktionen zu melden, die dazu führen, dass ein wirtschaftlich Berechtigter nicht ermittelt werden kann, oder denen schwer zu bewertende immaterielle Werte zugrunde liegen oder die auf die grenzüberschreitende Übertragung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten gerichtet sind (wenn sich dadurch eine Verminderung des Ergebnisses um 50 % über drei Jahre hinweg einstellt). Letztlich sind grenzüberschreitende Transaktionen zu melden, die auf eine Nutzung spezifischer Vorteile aus Doppelbesteuerungsabkommen gerichtet sind (Generierung sog. weißer Einkünfte, die im Ergebnis nicht versteuert werden). Meldepflichtig sind bereits grenzüberschreitende Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen dem 25.6.2018 und dem 1.7.2020 umgesetzt wird.

Hinweis: Beabsichtigt war darüber hinaus, eine Meldepflicht für **innerstaatliche Steuergestaltungen** einzuführen. Diese sollte ab dem 1.7.2020 greifen. Ein entsprechendes Gesetzgebungsvorhaben wird aber einstweilen nicht weiterverfolgt.

Mit freundlichen Grüßen