

München, 18.12.2017

## Sonderrundschreiben zum Jahresende 2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

die in diesem Jahr zu Ende gegangene 18. Legislaturperiode schloss mit dem Erlass zahlreicher neuer wichtiger steuergesetzlicher Regelungen – teilweise zugunsten der Bürger und Unternehmen (wie etwa die Erhöhung der Betragsgrenze, bis zu der die Investitionskosten für bewegliche Anlagegüter sofort abgeschrieben werden können), teilweise aber auch zu ihren Lasten (wie etwa die Ausweitung der Mitteilungspflichten gegenüber der Finanzbehörde). Doch nicht nur darauf kann es gelten, sich zum Jahresende einzustellen. Vielmehr sind ebenso wichtige Übergangsfristen und weitere Entwicklungen aus der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung zu berücksichtigen, die einerseits Gestaltungschancen eröffnen, andererseits aber auch mit steuerlichen Gefahren verbunden sind, die zu vermeiden sind.

Die folgenden Ausführungen dienen dazu, Sie über die eingetretenen Änderungen zu informieren. Für Ihre rasche Orientierung sind sie nach einzelnen Themengebieten gegliedert, welche Sie der nebenstehenden Inhaltsübersicht entnehmen können. Zögern Sie, bitte, nicht, eine individuelle Beratung in Anspruch zu nehmen, wenn sich zu einzelnen Aspekten Fragen bei Ihnen auftun.

### A. Hinweise zum neuen Erbschaftsteuerrecht

#### I. Begünstigung von Betriebsvermögen

(1) Nach einem Urteil des Bundesverfassungsgerichts musste der Umfang der **Begünstigung** für den unentgeltlichen Übergang von **Betriebsvermögen** im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht neu geregelt werden. Dies geschah mit Gesetz vom 4.11.2016, das bereits für alle Erwerbe nach dem 30.6.2016 gelten soll.

Unterdessen sind auch Erlasse der Landesfinanzverwaltungen zur Anwendung des neuen Rechts ergangen, die indes – ein erstmaliges Ereignis in der Steuergeschichte der Bundesrepublik Deutschland – nicht in Bayern gelten.

(2) Begünstigungsfähig ist die Übertragung von **Einzelunternehmen**, Anteilen an **betrieblich tätigen Personengesellschaften** (unabhängig von der Beteiligungsquote) und Beteiligungen an **Kapitalgesellschaften** (dies allerdings nur, wenn der Übertragende zu mehr als 25 % beteiligt war oder

diese Quote durch Abschluss einer sog. Pool-Vereinbarung erreicht wird). Als nicht begünstigt eliminiert wird sodann aber das **Verwaltungsvermögen**, welches grundsätzlich der „normalen“ Besteuerung unterliegt.

**Hinweis:** Von dieser Trennung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen gibt es eine **wichtige Ausnahme: Es wird nämlich überhaupt keine Begünstigung** gewährt, wenn das **Verwaltungsvermögen mindestens 90 % des Unternehmenswerts ausmacht. Die Annahme, dies treffe operativ tätige Unternehmen nicht (anders als Finanz-Holdings), kann fehlerhaft sein, da auch Forderungen zum Verwaltungsvermögen gehören und bei Personengesellschaften keine Saldierung von Gesellschafterforderungen mit ihnen entgegenstehenden Gesellschaftsverbindlichkeiten erfolgen soll. Insbesondere bei überwiegend durch Gesellschafter finanzierte Personengesellschaften ist deswegen die Durchführung des 90 %-Tests vor einer angedachten unentgeltlichen Übertragung sehr wichtig. Ein Gestaltungsansatz kann in der Überführung von Gesellschafter-Fremdkapital in Gesellschafter-Eigenkapital bestehen.**

(3) Wird der 90 %-Test bestanden, ergibt sich das begünstigte Vermögen, indem das begünstigungsfähige Betriebsvermögen um das **Verwaltungsvermögen** gemindert wird. Zum Umfang des Verwaltungsvermögens ist Folgendes zu berücksichtigen:

(a) Neben Kunstgegenständen, Kunstsammlungen, Edelmetallen und Edelsteinen gehören auch Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge und sonstige **typischerweise der privaten Lebensführung** dienende Gegenstände zum Verwaltungsvermögen, wenn ihre Herstellung oder Verarbeitung oder die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte nicht der Hauptzweck des jeweiligen Betriebs ist.

(b) **Finanzmittel** (Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben sowie Forderungen abzüglich Schulden) gelten nur insoweit als Verwaltungsvermögen, als ihr Bestand **15 %** des Unternehmenswerts übersteigt. Dieser Freibetrag wird aber nicht gewährt, wenn das Betriebsvermögen nach dem Hauptzweck einer vermögensverwaltenden Tätigkeit oder einer Gesell-

schaft dient, die „nicht überwiegend“ eine land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit ausübt.

(c) An **Dritte** zur Nutzung **überlassene Grundstücke** zählen grundsätzlich zum **Verwaltungsvermögen**; dies gilt aber nicht im Rahmen der sog. Betriebsaufspaltung oder einer Nutzungsüberlassung zur Förderung des Absatzes eigener Erzeugnisse (z.B. Brauereigaststätten, wohingegen in der Logistikbranche überlassene Grundstücke regelmäßig als Verwaltungsvermögen einzustufen seien).

Von dem dergestalt ermittelten Verwaltungsvermögen wird ein **Abschlag** im Umfang von **10 %** des Unternehmensvermögens vorgenommen. Obzwar Verwaltungsvermögen, geht dieser Teil in die Begünstigung des Betriebsvermögens ein (sog. unschädliches Verwaltungsvermögen).

(4) **Investitionsklausel:** Sofern Verwaltungsvermögen innerhalb von zwei Jahren nach einem Erbfall in Wirtschaftsgüter des begünstigten Betriebsvermögens investiert wird, erstreckt sich die Begünstigung rückwirkend auf diese Wirtschaftsgüter. Diese Erleichterung gilt jedoch nur beim Erwerb von Todes wegen und nur unter der zusätzlichen Voraussetzung, dass die Investition auf Grund eines vorgefassten Plans des Erblassers erfolgt.

**Hinweis:** Der Plan des Erblassers muss nach Auffassung der Finanzverwaltung die zu erwerbenden oder herzustellenden Gegenstände benennen. Der Erblasser muss aber nicht vorgeben, welche konkreten Gegenstände des Verwaltungsvermögens zur Finanzierung zu verwenden sind. Unschädlich ist auch eine zusätzliche Finanzierung der Investition aus dem Privatvermögen. – Verstirbt ein Minderheitsgesellschafter, der keinen Einfluss auf die Geschäftsführung des Betriebs hatte, reicht es aus, wenn die Geschäftsleitung zum Zeitpunkt des Todes einen konkreten Investitionsplan gefasst hatte und dieser innerhalb von zwei Jahren verwirklicht wird. Plan und Umsetzung werden in dieser Konstellation dem Erblasser zugerechnet.

(5) Die Begünstigung für das dergestalt ermittelte begünstigte Vermögen besteht darin, dass es im **Umfang von 85 %** (bei verpflichtender Unternehmensfortführung über einen Zeitraum von fünf Jahren und Beachtung des Lohnsummenkriteriums) oder – auf unwiderruflichen Antrag – **vollumfassend** (bei Verpflichtung zur Unternehmensfortführung über einen Zeitraum von sieben Jahren und Beachtung des Lohnsummenkriteriums) von der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer freigestellt wird. Die vollständige Verschonung kann aber nur beansprucht werden, wenn das Verwaltungsvermögen **nicht mehr als 20 %** des Unternehmenswerts ausmacht.

**Hinweis:** Uneingeschränkt werden der Verschonungsabschlag von 85 % sowie die vollkommene Freistellung nur bis zu einem begünstigten Erwerb je Erwerber in Höhe von **26 Mio. €** gewährt. Dabei werden bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens von derselben Person innerhalb von 10 Jahren die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet. Nach umstrittener Auffassung der Finanzverwaltung sind Erwerbe begünstigten Vermögens vor dem 1.7.2016 (und damit vor Anwendung des neuen Rechts) in die Zusammenrechnung einzubeziehen; die Besteuerung des Vorerwerbs bleibt aber unberührt.

(6) Ein interessanter Gestaltungsaspekt kann sich für Familiengesellschaften auf tun (unabhängig davon, ob sie als Personen- oder Kapitalgesellschaft errichtet sind): Für sie wird für begünstigtes Vermögen ein steuerfreier **Vorwegabschlag** von bis zu **30 %** gewährt, wenn im Gesellschaftsvertrag (Regelungen in einem Poolvertrag sind insofern nicht ausreichend) Folgendes kumulativ festgeschrieben ist:

(a) **Verfügungsbeschränkung:** Die Verfügung über die Beteiligung muss auf Mitgesellschafter, auf Angehörige oder auf eine Familienstiftung beschränkt sein.

(b) **Abfindungsbeschränkung:** Für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft ist eine Abfindung vorgesehen, die unter dem Verkehrswert der Beteiligung liegt. Die Höhe der Abweichung vom Verkehrswert gibt den Umfang des Vorwegabschlags vor, der jedoch höchstens 30 % beträgt.

(c) **Entnahmebeschränkung:** Entnahmen oder Ausschüttungen sind auf höchstens 37,5 % des steuerrechtlichen Gewinns beschränkt. Daneben können steuerunschädlich Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttung aus der Gesellschaft entfallenden Steuern erfolgen.

Die vorstehenden, zur Erlangung des Vorwegabschlags erforderlichen Beschränkungen müssen mindestens **zwei Jahre vor** und **20 Jahre nach** der Entstehung der Steuer bestehen (sowie tatsächlich gelebt werden) und sollen für jeden Erwerber gesondert zu prüfen sein. Wird in diesem Zeitraum gegen die Vorgaben verstoßen (oder werden sie aus dem Gesellschaftsvertrag gestrichen), entfällt der Vorwegabschlag rückwirkend. Der Vorwegabschlag soll auch dann wegfallen, wenn die Änderungen vorgenommen werden, nachdem der Erwerber nicht mehr Gesellschafter ist.

**Gestaltungshinweis:** Überträgt der Erwerber eine unter Inanspruchnahme des Vorwegabschlags erworbene Beteiligung, ist wegen der Gefahr einer späteren Satzungsänderung eine Steuerklausel erwägenswert, die einen Ausgleich für die Folgen des nachträglichen Wegfalls des Vorwegabschlags trifft.

**Hinweis:** Die Inanspruchnahme des Vorwegabschlags ist deswegen interessant, weil sich ein Verstoß gegen die Fortführungsvoraussetzungen im **Fünfjahres-Zeitraum** (bei Inanspruchnahme der Verschonung von 85 %) oder im **Siebenjahres-Zeitraum** (bei Inanspruchnahme der vollständigen Verschonung) nicht auf den Vorwegabschlag auswirkt – die Begünstigung mithin im Umfang des Vorwegabschlags bestehen bleibt. Bei **Großerwerben** richtet sich die Begünstigungshöchstgrenze von **26 Mio. €** nach dem Betrag nach Vornahme des Vorwegabschlags, so dass bei Vorliegen der Voraussetzungen für den maximalen Vorwegabschlag von **30 %** ein Erwerb begünstigten Vermögens von rd. **37,14 Mio. €** je Erwerber ohne Einschränkung der Verschonung möglich ist. Fallen die Voraussetzungen des Vorwegabschlags im **20-Jahres-Zeitraum** nach der Steuerentstehung weg, ist zwar rückwirkend die Steuer auf den Vorwegabschlag festzusetzen, jedoch löst dies keine Zinsfolge aus.

## II. Abfindung an weichende Erben

(7) Erhält ein weichender Erbe eine **Abfindung** dafür, dass er die Stellung als Erbe nicht mehr beansprucht, unterliegt die Abfindung der Erbschaftsteuer, sofern der Erwerb nach dem 24.6.2017 erfolgt.

**Hinweis:** Umgekehrt mindert die Abfindung die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage bei demjenigen, der sie bezahlt.

### III. Gebietsfremde Erwerber

(8) Wird einem Erwerber, der **außerhalb Deutschlands** ansässig ist, Vermögen durch einen ebenfalls gebietsfremden Übertragenden unentgeltlich zugewendet (von Todes wegen oder im Wege der Schenkung), so wird ihm nach einer Neuregelung, die für Erwerbe nach dem 24.6.2017 gilt, der **persönliche Freibetrag** gewährt, auf den auch ein im Inland ansässiger Erwerber Anrecht hat. Der Freibetrag wird aber nur anteilig gewährt, soweit innerhalb von 10 Jahren vom selben Schenker (oder Erblasser) auch Auslandsvermögen erlangt wurde.

**Beispiel:** Ein in Italien lebendes Kind erhält ein inländisches Grundstück im Wert von 400.000 € vererbt und hat zwei Jahre zuvor ausländische Bankguthaben im Wert von 600.000 € geschenkt erhalten. Der in Deutschland steuerpflichtige Erwerb des Grundstücks wird nicht durch den vollen persönlichen Freibetrag von 400.000 € entlastet. Der Freibetrag ist vielmehr nur anteilig im Verhältnis 400.000 € zu 1 Mio. €, also mit 160.000 € zu gewähren, weil er nur insoweit auf das Inlandsvermögen entfällt.

## B. Neues zur steuerlichen Gewinnermittlung

### I. Sofort- und Poolabschreibung ab 2018

(9) Setzen Sie zur Einkünfteerzielung Wirtschaftsgüter ein, deren Nutzungsdauer sich über mehr als ein Jahr erstreckt, können ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten grundsätzlich nicht sofort im Jahr der Verausgabung, sondern nur zeitlich gestreckt im Wege der Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden (sog. Anlagegüter). Eine Ausnahme besteht aber für abnutzbare bewegliche Anlagegüter, die selbständig genutzt werden können: Hier kann wahlweise die **Sofortabschreibung** gewählt werden, sofern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einen bestimmten Betrag nicht überschreiten. Diese Betragsgrenze belief sich seit 1964 unverändert auf 410 € (vor 2002: 800 DM). Wird die Anschaffung oder Herstellung aber **nach dem 31.12.2017** vorgenommen, so ist die Sofortabschreibung bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten von bis zu **800 €** zulässig. Dieser Betrag versteht sich als Nettobetrag; damit sind Investitionen inklusive 19 % Umsatzsteuer bis zu 952 € begünstigt (bis zu diesem Bruttobetrag können Sie die Sofortabschreibung wählen, wenn Sie nicht zum Abzug der Umsatzsteuer auf die Investitionskosten berechtigt sind, z.B. als Arzt oder im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit).

**Gestaltungshinweis:** In Anbetracht der deutlichen Erhöhung der Betragsgrenze, bis zu der die Sofortabschreibung zulässig ist, kann zu erwägen sein, eine begünstigte Investition mit Kosten von mehr als 410 €, aber nicht mehr als 800 € (jeweils netto) erst nach dem 31.12.2017 vorzunehmen.

(10) Erzielen Sie Einkünfte aus einer unternehmerischen Tätigkeit, können Sie anstelle der Sofortabschreibung für bewegliche, selbständig nutzbare Anlagegüter (s. Tz. 9) die sog. **Pool-Abschreibung** in Anspruch nehmen. Danach können abnutzbare bewegliche Anlagegüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 150 €, aber nicht mehr als 1.000 € (jeweils ohne Umsatzsteuer) in

einem Sammelposten erfasst werden, der sodann gleichmäßig über fünf Jahre zu verteilen ist. Das Wahlrecht zwischen Sofortabschreibung und Pool-Abschreibung kann für die begünstigten Investitionen eines jeden Jahres neu ausgeübt werden (in ein und demselben Jahr können Sofort- und Pool-Abschreibung nicht nebeneinander geltend gemacht werden). Erfolgt die Anschaffung oder Herstellung **nach dem 31.12.2017**, können nur solche begünstigten Anlagegüter dem Sammelposten zugeführt werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als **250 €** (netto) ausmachen.

**Gestaltungshinweis:** In der Anhebung dieser Betragsgrenze von 150 € auf 250 € (netto) ist indes kein Nachteil, sondern ein Vorteil zu sehen: Wird nämlich für das Jahr 2018 die Pool-Abschreibung gewählt, können **daneben begünstigte Anlagegüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von bis zu 250 € (netto) sofort abgeschrieben werden (vor 2018 ist dies nur bis zu einer Grenze von 150 € zulässig)**. Auch entfällt nach dem 31.12.2017 die Verpflichtung, bewegliche Anlagegüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 250 € in das gesondert zu führende Anlageverzeichnis aufzunehmen (diese Ausnahme von der besonderen Aufzeichnungspflicht gilt bei Anschaffungen oder Herstellungen vor dem 1.1.2018 nur bis zu einer Wertobergrenze von netto 150 €). Die Verpflichtung zur Aufnahme in das Verzeichnis entfällt – wie bereits bislang –, wenn die Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind.

### II. Baumaßnahmen auf Ehegatten-Grundstück

(11) Sind Sie unternehmerisch tätig und verfügt Ihr Ehegatte über ein Grundstück (oder einen Miteigentumsanteil daran), dessen **Bebauung** für Ihre unternehmerischen Zwecke geeignet ist, ist die Vorgehensweise wohl zu erwägen, weil sich steuerlich **höchst unterschiedliche Konsequenzen** ergeben können:

(a) Tragen Sie selbst den Aufwand für die Errichtungskosten des Gebäudes, **ohne** mit Ihrem Ehegatten (der über das Grundstück verfügt) eine **schriftliche Vereinbarung** zu schließen, wonach dieser für die gewöhnliche Nutzungsdauer des Bauwerks von der Einwirkung wirtschaftlich ausgeschlossen ist (oder nach der Ihnen bei Beendigung der unternehmerischen Nutzung ein Wertersatzanspruch in Höhe des Verkehrswerts des Gebäudes zusteht), erlangen Sie mit der Baumaßnahme kein Wirtschaftsgut. Vielmehr sind die Ihnen erwachsenden Ausgaben über einen sog. **Aufwandsverteilungsposten** über 50 Jahre zu verteilen. Das Bauwerk wird Privatvermögen Ihres Ehegatten.

**Gestaltungshinweis:** Schenkt Ihnen später der Ehegatte das Grundstück, so wird dadurch auch das aufstehende Gebäude – zum Verkehrswert – in das Betriebsvermögen eingelegt. Von diesem Verkehrswert ist das Gebäude abzuschreiben, und zwar unabhängig davon, in welchem Umfang sich der Aufwandsverteilungsposten für die getragenen Baukosten bereits steuerlich ausgewirkt hat. Auf diesem Weg ist eine „**doppelte**“ Abschreibung erlangbar. – Nachteilig kann demgegenüber sein, dass im Rahmen dieser Gestaltungsvariante bei **Beendigung der betrieblichen Nutzung des Gebäudes der noch nicht verbrauchte Aufwandsverteilungsposten ohne Steuerfolge auszubuchen und dem Ehegatten als Anschaffungskosten für das Gebäude zuzurechnen ist**.

**Hinweis für Altfälle:** Sollte in der Vergangenheit ein Bauwerk auf einem Ehegatten-Grundstück bilanziell als Wirtschaftsgut behandelt worden sein, ohne dass eine schriftliche Vereinbarung mit dem Ehegatten zum Ausschluss der Einwirkung auf das Grundstück getroffen worden war, ist in der ersten Bilanz, die einer verfahrensrechtlich offenen Steuerfestsetzung zugrunde liegt, ein Austausch gegen den Aufwandsverteilungsposten vorzunehmen. Daraus können sich Gewinnerhöhungen ergeben, etwa dann, wenn das Bauwerk bislang mit 3 % abgeschrieben worden war (dieser erhöhte Satz gilt nur für Betriebsgebäude), wohingegen der Aufwandsverteilungsposten einer Abschreibung von lediglich 2 % jährlich zugänglich ist. Eine solche Gewinnerhöhung kann im Umfang von 4/5 durch die Bildung einer Rücklage neutralisiert werden, die dann in den folgenden vier Jahren zu mindestens 1/4 jährlich steuerwirksam aufzulösen ist.

(b) Tragen Sie als Unternehmer die Errichtungskosten für das Bauwerk und treffen Sie mit dem Eigentümer des Grund und Bodens eine **schriftliche Vereinbarung**, wonach dieser für die gewöhnliche Nutzungsdauer des Bauwerks von der Einwirkung wirtschaftlich ausgeschlossen wird (oder er bei Beendigung der Nutzung einen Wertersatz an Sie in Höhe des Verkehrswerts zu leisten hat), so ist das Bauwerk bei Ihnen als Wirtschaftsgut zu aktivieren. Sie können dann die Abschreibung im Umfang von 3 % jährlich geltend machen. Auch kann – anders als beim Aufwandsverteilungsposten – bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung des Bauwerks eine außerordentliche Abschreibung beansprucht werden (sog. Teilwertabschreibung).

**Hinweis:** Von Nachteil ist demgegenüber, dass die „doppelte“ Abschreibung durch eine spätere Schenkung des Grundstücks an den Betriebsinhaber nicht erlangt werden kann, weil das Bauwerk bereits zu Ihrem Betriebsvermögen zählt. – Sollte das Gebäude später veräußert werden, ist die Veräußerung steuerpflichtig (bei Wahl der Gestaltungsvariante [a] oder nachfolgend [c] ist sie demgegenüber 10 Jahre nach Anschaffung des Grundstücks steuerfrei).

(c) Letztlich ist denkbar, dass Ihr Ehegatte die Errichtung des Bauwerks auf dem ihm gehörigen Grundstück selbst übernimmt und es Ihnen nach Fertigstellung **vermietet** oder **verpachtet**. In diesem Fall tritt die Gewinnminderung bei Ihnen durch das Leisten der Pacht ein, wohingegen das Bauwerk im Privatvermögen Ihres Ehegatten verbleibt.

**Wichtiger Hinweis:** Die Gestaltungen sind hochkomplex. So ist unbedingt auch darauf zu achten, dass der das Bauwerk Errichtende die Bauleistung beauftragt, damit ein etwaiger Vorsteuerabzug nicht gefährdet wird, und selbst finanziert. Lassen Sie sich, bitte, unbedingt steuerlich beraten.

### III. Investitionsabzugsbetrag

(12) Eine besondere **steuerliche Förderung** können Sie nutzen, wenn Sie unternehmerische Einkünfte erzielen und Ihr Betrieb gewisse Größenmerkmale nicht übersteigt: Ermitteln Sie den Gewinn durch Bilanzierung, so darf das Eigenkapital Ihres Betriebs zum Ende des Wirtschaftsjahres (z.B. 31.12.2017), für das die Fördermaßnahme in Anspruch genommen werden soll, 235.000 € nicht überschreiten. Liegt Ihrer Gewinnermittlung – z.B. als Freiberufler – die Einnahmenüberschussrechnung zugrunde, so darf der Gewinn im laufenden Jahr nicht mehr als 100.000 € betragen

(diese Grenze erfährt auch bei Personengesellschaften keine Vervielfachung). Land- und Forstwirte können unbenommen der vorstehenden Größen die Fördermaßnahme beanspruchen, wenn der Wirtschaftswert des Betriebs nicht mehr als 125.000 € ausmacht.

**Hinweis:** Hinsichtlich der Prüfung, ob die jeweils einschlägige Grenze nicht überschritten wird, bleibt die Fördermaßnahme stets unberücksichtigt.

(13) Ist Ihr Betrieb nach diesen Größenmerkmalen begünstigt, können Sie als Fördermaßnahme den **Investitionsabzugsbetrag** im Umfang von bis zu 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren beweglichen Anlagegütern geltend machen, die Sie in den kommenden drei Jahren anschaffen oder herstellen wollen und die sodann voraussichtlich zu mindestens 90 % für betriebliche Zwecke im Inland genutzt werden. Dieser Investitionsabzugsbetrag führt im Jahr seiner Bildung zur **Minderung des Gewinns** (ohne dass bereits Ausgaben getätigt wurden). Der Investitionsabzugsbetrag darf je Betrieb 200.000 € nicht übersteigen (so dass Investitionsvorhaben im Umfang bis zu insgesamt 500.000 € begünstigt sind).

(14) Anders als für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2016 endeten, bedarf es für die Bildung des Investitionsabzugsbetrags **nicht** mehr des Nachweises einer **Investitionsabsicht**. Auch sind – anders als früher – die Investitionsobjekte weder der Funktion nach zu benennen noch die voraussichtliche Stückzahl sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzugeben. Es reicht vielmehr aus, dass dem Finanzamt auf elektronischem Weg die **Summe** des geltend gemachten Investitionsabzugsbetrags **übermittelt** wird.

**Hinweis:** Durch den Wegfall des Erfordernisses, die voraussichtlichen Investitionsobjekte zu benennen, erhöht sich die Flexibilität des Förderinstruments erheblich. Ausreichend ist es, wenn Sie Erwägungen über die Höhe der voraussichtlichen begünstigten Investitionen anstellen. Sie können dann innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums frei entscheiden, welche Investitionen Sie durchführen. Aber Vorsicht: Entspricht die Summe der Investitionen am Ende des Dreijahreszeitraums nicht dem 2,5-fachen des gebildeten Investitionsabzugsbetrags (der ja lediglich 40 % der Investitionen begünstigt), ist jener Teil des Investitionsabzugsbetrags mit steuerlicher Rückwirkung aufzulösen, dem keine Investitionen gegenüberstehen. Diese rückwirkende Auflösung löst eine steuerliche Zinsfolge von 6 % jährlich aus (der Verzinsungszeitraum beginnt indes erst 15 Monate nach Ablauf des Jahres, für welches der Investitionsabzugsbetrag gebildet wurde).

(15) Zulässig ist auch eine Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags erst im **Nachhinein** – etwa zum Ausgleich eines steuerlichen Mehrergebnisses, zu dem es im Rahmen einer Betriebsprüfung gekommen ist. Unschädlich ist insofern, wenn die begünstigte Investition bereits erfolgt ist.

(16) Wird eine begünstigte Investition durchgeführt, so ist der dafür gebildete Investitionsabzugsbetrag aufzulösen; zugleich kann aber in selber Höhe ein **steuerwirksamer Abzug** von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgen. Darüber hinaus können begünstigte Unternehmen, deren Eigenkapital am Schluss des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 235.000 € oder – bei Einnahmenüberschussrechnung – deren Gewinn im letzten Jahr nicht mehr als

100.000 € betragen hat, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie in den folgenden vier Wirtschaftsjahren insgesamt **20 %** der Investitionskosten (ggf. gemindert um einen übertragenen Investitionsabzugsbetrag) als **Sonderabschreibung** neben der regulären Abschreibung geltend machen.

#### IV. Beschränkung der steuerlichen Berücksichtigung von Lizenzzahlungen

(17) Leistet Ihr Unternehmen Zahlungen für die Nutzungsüberlassung **immaterieller Werte** (z.B. Patente, Verfahren oder Muster) an eine Gesellschaft im Ausland? Dann haben Sie zu berücksichtigen, dass es ab dem Jahr **2018** zu einer Einschränkung der steuerlichen Berücksichtigung des Aufwands im Inland kommen kann, wenn die folgenden Bedingungen erfüllt sind:

(a) Die ausländische Gesellschaft ist eine sog. **nahestehende Person**. Davon ist grundsätzlich auszugehen, wenn Ihr Unternehmen zu mindestens 25 % unmittelbar oder mittelbar an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist oder aber diese eine Beteiligung im selben Umfang an der inländischen Gesellschaft hält, die die Lizenzen entrichtet.

(b) Die Einnahmen der ausländischen Gesellschaft aus der Nutzungsüberlassung müssen einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigeren Besteuerung unterliegen (**Präferenzregelung**). Diese liegt vor, wenn die von der Regelbesteuerung abweichende Einnahmenbesteuerung zu einer Belastung von weniger als 25 % führt.

(c) Die ausländische Gesellschaft zeichnet nicht selbst für die **Entwicklung** des überlassenen Patents oder Verfahrens verantwortlich. Leistet sie demgegenüber überwiegend „qualifizierte Ausgaben“ (Entwicklungsausgaben), kommt es nicht zur Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs.

Sind die vorgenannten Voraussetzungen gegeben, so wird die steuerliche Berücksichtigung des Lizenzaufwands im Inland nach folgender Formel **eingeschränkt**:

$$\frac{25\% - \text{ausländische Belastung durch Ertragsteuern in \%}}{25\%}$$

**Hinweis:** Daraus leitet sich etwa bei einem ausländischen Präferenzsteuersatz von 10 % eine Minderung der steuerlichen Berücksichtigung der Lizenzzahlungen im Inland um 60 % ab.

**Gestaltungshinweis:** Empfehlenswert ist zunächst, bestehende Nutzungsüberlassungsverträge über immaterielle Werte im Vermögensverbund zeitnah zu analysieren und ggf. bis zum 1.1.2018 Anpassungsmaßnahmen vorzunehmen. Erwogen werden kann auch, die Forschungs- und Entwicklungsabteilung in jene Staaten zu verlagern, aus denen die Lizenzüberlassung erfolgt, oder die Lizenzüberlassung durch ein Unternehmen in einem Staat durchführen zu lassen, der keine Präferenzregelung, aber eine generell niedrige Besteuerung vorsieht.

#### V. Rangrücktritt

(18) Besondere Gestaltungserwägungen können vonnöten sein, wenn ein Unternehmen in eine Krise gerät. Wird es in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH) oder GmbH & Co. KG geführt, droht nicht nur bei Zahlungsunfähigkeit, sondern auch bei **Überschuldung** die Insolvenz. Ein

geeignetes Mittel zur Abwendung einer drohenden Überschuldung kann die Erklärung des **Rangrücktritts** hinsichtlich einer Gesellschafterforderung sein. Zur Ausgestaltung des Rangrücktritts sind durch die Rechtsprechung neue Maßstäbe gesetzt worden:

(a) Vereinbart werden muss, dass die Gesellschafterforderungen hinter die Forderungen anderer Gläubiger zurücktreten und ihre Befriedigung nicht erfolgen kann, sofern eine Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft besteht oder zumindest einzutreten droht.

(b) Eine erfolgswirksame Ausbuchung der Verbindlichkeit aus der Steuerbilanz des Unternehmens droht, wenn zusätzlich geregelt wird, die Verbindlichkeit dürfe nur erfüllt werden, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen. Die Verbindlichkeit ist aber weiterhin in der Steuerbilanz auszuweisen, wenn (zusätzlich) geregelt ist, sie sei auch aus dem sog. freien Vermögen zu tilgen. Darunter ist jenes Vermögen zu verstehen, das nach Begleichung der vorrangigen Ansprüche verbleibt.

**Gestaltungshinweis:** Bestehende Rangrücktrittsvereinbarungen können daraufhin zu untersuchen sein, ob sie den gewandelten Anforderungen standhalten.

#### VI. Steuerfreistellung von Sanierungserträgen

(19) Gerät ein Unternehmen in eine Krise, soll eine mögliche Sanierung durch Schuldenerlass dadurch erleichtert werden, dass die aus dem **Schuldenerlass** resultierenden Erträge (Vermögensmehrungen) nicht besteuert werden. Nachdem das höchste deutsche Finanzgericht eine Verwaltungsanweisung verworfen hatte, welche die Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen regelte (der Erlass entsprach nicht dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung), ist nunmehr eine gesetzliche Regelung zur Steuerfreistellung eines Sanierungsgewinns getroffen worden. Sie soll in allen Fällen anzuwenden sein, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem **8.2.2017** erlassen wurden. Die Anwendung der Steuerfreistellung steht jedoch unter dem Vorbehalt, dass die **Europäische Kommission** feststellt, mit ihr liege keine unzulässige Beihilfe vor.

**Hinweis:** Ist der Schuldenerlass bis zum 8.2.2017 vollzogen worden, bleiben die Regelungen des früheren Sanierungserlasses nach Verwaltungsauffassung weiterhin unbeschränkt anwendbar. Sollte Ihnen eine verbindliche Auskunft über die Anwendung des Sanierungserlasses erteilt worden sein, bleibt es auch bei einem Schuldenerlass nach dem 8.2.2017 bei der Steuerfreiheit, wenn dieser vollzogen wurde, bevor die Finanzverwaltung eine Entscheidung über die Rücknahme der erteilten verbindlichen Auskunft getroffen hat.

Allerdings hat der Bundesfinanzhof diese Verwaltungsauffassung in zwei Entscheidungen vom Herbst diesen Jahres bereits wieder verworfen. In aktuellen Sanierungsfällen besteht daher bis zur Entscheidung, ob die Neuregelung eine unzulässige Beihilfe darstellt, eine erhebliche Rechtsunsicherheit.

#### VII. Aufzeichnungspflichten und Kassensysteme – Anpassungsbedarf

(20) Betreiben Sie ein Unternehmen, in dem die Umsätze überwiegend **bar** abgewickelt werden (ggf. mit sog. offener Ladenkasse)? Dann ist für Sie von wesentlicher Bedeutung,

dass die Kasseneinnahmen und Kassenausgaben **täglich** festgehalten werden müssen. Die abendliche Erfassung des Tagessaldos ist jedoch für die geforderte Ordentlichkeit der Buchführung noch nicht hinreichend; vielmehr müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich **einzel**n aufgezeichnet werden. Dies ist mit Wirkung ab dem 1.1.2017 gesetzlich normiert. Die Erfassung der einzelnen Einnahmen kann dabei auch auf Tageszetteln erfolgen, deren Ergebnis sodann in das Kassenbuch übertragen wird (die Tageszettel sind in einem solchen Fall als Ursprungsaufzeichnung aufbewahrungspflichtig). Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung besteht lediglich beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung nicht (im Einzelhandel und in vergleichbaren Berufsgruppen). In diesen Fällen sind aber die Tageseinnahmen durch tatsächliches Auszählen zu ermitteln, was in einem Kassenbericht dokumentiert werden muss. Dienstleistende sind demgegenüber zur Einzelaufzeichnung verpflichtet.

(21) Verwenden Sie als Kasse ein **elektronisches Aufzeichnungssystem**, muss dieses spätestens **nach dem 31.12.2019** durch eine zertifizierte technische Sicherungseinrichtung geschützt werden. Erforderlich dazu sind ein Sicherheitsmodul, ein Speichermedium sowie eine einheitliche digitale Schnittstelle. Auf dem Speichermedium sind die digitalen Aufzeichnungen zu sichern und für die Finanzverwaltung durch elektronische Aufbewahrung verfügbar zu halten.

**Hinweis:** Als elektronische Aufzeichnungssysteme gelten elektronische oder computergestützte Kassensysteme und Registrierkassen. Fahrscinautomaten, elektronische Buchhaltungsprogramme, Geldautomaten, Taxameter sowie Waren- und Dienstleistungsautomaten rechnen hingegen nicht dazu. Die Verpflichtung zur Umstellung auf ein System mit zertifizierter technischer Sicherheitseinrichtung betrifft Sie nur, wenn Sie bis zum Ende des Jahres 2019 ein computergestütztes Kassensystem oder eine entsprechende Registrierkasse nutzen. Verfügen Sie demgegenüber auch weiterhin nur über eine offene Ladenkasse, besteht die Verpflichtung zur Umstellung nicht.

eine verdiente Mitarbeiterin oder einen verdienten Mitarbeiter) in den Gesellschafterkreis aufzunehmen? Dann eröffnen sich Ihnen verschiedene Gestaltungswege, zu denen die Inanspruchnahme einer individuellen Beratung empfehlenswert ist (Gleiches gilt für den Fall, dass Sie sich als Einzelunternehmer mit einer anderen Person zu einer Personengesellschaft zusammenschließen):

(a) *Gewinnvorabmodell:* Dieses zeichnet sich dadurch aus, dass der hinzutretende Gesellschafter als Ausgleich für die stillen Reserven (z.B. Praxis- oder Firmenwert), die mit seiner Aufnahme in die Gesellschaft auf ihn übergehen, auf einen Teil des Gewinns, der ihm nach seiner Kapitalbeteiligung zustünde, zugunsten der Alt-Gesellschafter verzichtet. War früher davon auszugehen, dass das Gewinnvorabmodell ertragsteuerlich neutral vollzogen werden kann und jeder Gesellschafter den Gewinnanteil versteuert, welchen er tatsächlich erlangt, ist diese Beurteilung durch eine jüngere Entscheidung des höchsten deutschen Finanzgerichts in Frage gestellt worden. Es droht die Annahme einer Veräußerung eines Teils der Beteiligung durch den Alt-Gesellschafter gegen einen Veräußerungspreis, der durch den Gewinnvorab bestimmt wird (der Neu-Gesellschafter hätte dann den ihm nach seiner Beteiligungsquote zuzurechnenden Gewinn zu versteuern, auch soweit er ihn an den Alt-Gesellschafter abzutreten hat – in dieser Höhe entstünden ihm abschreibungsfähige Anschaffungskosten für seine Beteiligung).

**Gestaltungshinweis:** Sollen diese Konsequenzen vermieden werden, ist statt eines Gewinnvorabs für die Anteilsübertragung eine Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag zu regeln, welche etwa dem Alt-Gesellschafter einen höheren Gewinnanteil als Ausgleich für höhere laufende Beiträge zur Erreichung des Gesellschaftszwecks zuspricht (z.B. berufliche Kenntnisse und Erfahrungen, Beziehungen zu den Mandanten und Patienten).

(b) *Einbringungsmodell:* Der hinzutretende Gesellschafter kann auch dergestalt aufgenommen werden, dass er seinen Kapitalanteil in die Personengesellschaft (und nicht an die Alt-Gesellschafter) leistet. Dieser Weg der Aufnahme ist steuerlich neutral darstellbar, indes dürfen die Alt-Gesellschafter nach bisheriger Sicht der Finanzverwaltung keine unmittelbare Zuzahlung in ihr Privatvermögen durch den Neu-Gesellschafter erlangen. Denkbar ist hingegen, dass die Aufnahme des Neu-Gesellschafters damit verbunden wird, den Alt-Gesellschaftern innerhalb gewisser Grenzen einen Darlehensanspruch gegen die Personengesellschaft einzuräumen.

(c) *Schenkung:* Sie können Ihren Anteil an der Personengesellschaft (oder einen Teil davon) auch unentgeltlich übertragen (etwa an einen Angehörigen). Dies löst regelmäßig keine einkommensteuerliche Belastung aus (wobei die Finanzverwaltung kritisch prüfen kann, ob vor der Schenkung des gesamten Anteils an der Personengesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen – z.B. Grundstücke – zurückbehalten worden sind, was nach ihrer Auffassung der steuerlichen Neutralität der Schenkung entgegensteht), unterliegt aber der Schenkungsteuer.

## VIII. Kassennachschaub ab 2018

(22) Als neues Instrument der Kontrolle durch die Finanzverwaltung ist die Kassennachschaub eingeführt worden. Sie kann bereits **nach dem 31.12.2017**, also im Jahr 2018 erfolgen. Im Rahmen der Kassennachschaub können Finanzbeamte **ohne vorherige Ankündigung** und außerhalb einer Außenprüfung die Geschäftsräume betreten, um die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen zu prüfen. Es kann verlangt werden, dass ein „Kassensturz“ durchgeführt wird und die jeweiligen Aufzeichnungen der Vortage vorgelegt werden. Ab dem 1.1.2020 wird sich das Aufgabenfeld der Kassennachschaub sodann auch auf die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit des Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems erstrecken.

## C. Wichtiges für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

### I. Aufnahme von Gesellschaftern

(23) Sind Sie an einer Personengesellschaft (z.B. GmbH & Co. KG oder freiberufliche Partnerschaftsgesellschaft) beteiligt und beabsichtigen Sie, einen **weiteren Gesellschafter** (z.B.

### II. Auseinandersetzung von Gesellschaften

(24) Eine nicht nur menschlich und wirtschaftlich schwierige, sondern auch steuerlich komplexe Lage kann sich ergeben, wenn eine Personengesellschaft **auseinandergesetzt** wird, weil die Gesellschafter **unterschiedliche Wege** beschreiten wollen. Die Auseinandersetzung ist grundsätzlich ohne

steuerliche Folgen gestaltbar, jedoch ist dabei das Folgende zu beachten (nehmen Sie, bitte, unbedingt eine individuelle Beratung in Anspruch):

(a) *Fortführung des Betriebsvermögens:* Jeder ausscheidende Gesellschafter muss mit den von ihm im Zuge der Auseinandersetzung übernommenen Wirtschaftsgütern eine betriebliche Tätigkeit fortsetzen. Problematisch ist die Konstellation, dass er sich nach dem Ausscheiden einer anderen Personengesellschaft anzuschließen gedenkt. In diesem Fall ist zu empfehlen, die im Zuge der Auseinandersetzung erlangten Wirtschaftsgüter (z.B. die übernommenen Mandate) der neuen Personengesellschaft lediglich zur Nutzung zu überlassen.

(b) *Verteilung des Betriebsvermögens:* Im Zuge der Auseinandersetzung können die Gesellschafter das Betriebsvermögen frei unter sich aufteilen, ohne dass dies zu steuerlichen Konsequenzen führt. Erst dann, wenn einer der Gesellschafter aus seinem Privatvermögen einem anderen einen Betrag dafür leistet, dass er im Zuge der Auseinandersetzung ein Mehr an Betriebsvermögen erhält, unterliegt dieser sog. Spitzenausgleich der Besteuerung (dies kann etwaig durch eine rechtzeitige Einlage in die Personengesellschaft vor der Auseinandersetzung vermieden werden).

(c) *Beendigung der Personengesellschaft:* Die Finanzverwaltung verlangte früher, dass die Auseinandersetzung der Gesellschafter zur Vollbeendigung der Personengesellschaft führt. Scheidet nur ein Gesellschafter aus, während die übrigen die Personengesellschaft fortführen, ist dies zwar grundsätzlich auch steuerlich neutral darstellbar, jedoch darf der ausscheidende Gesellschafter keine Verbindlichkeiten übernehmen (dies führte zur Gewinnrealisation bei den verbleibenden Gesellschaftern). Inzwischen sieht die Finanzverwaltung die Fortführung der Personengesellschaft als unproblematisch an, wenn der ausscheidende Gesellschafter einen sog. Teilbetrieb oder einen Anteil an einer Personengesellschaft als Abfindung erlangt. Der höchstrichterlichen Rechtsprechung, dass auch bei einem Abfinden mit einzelnen Wirtschaftsgütern die Fortführung der Personengesellschaft durch die Restgesellschafter unschädlich ist, hat sich die Finanzverwaltung bislang nicht angeschlossen.

**Gestaltungshinweis:** Scheidet nur ein Gesellschafter aus und wird die Personengesellschaft durch die übrigen Gesellschafter fortgesetzt, sollte vermieden werden, dass der Ausscheidende eine Verbindlichkeit übernimmt.

(d) *Sperrfrist:* Führen Sie die Auseinandersetzung der Personengesellschaft durch, indem keine Teilbetriebe oder Anteile an Personengesellschaften, sondern einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, haben Sie zu beachten, dass dies eine Sperrfrist auslöst: Werden innerhalb von drei Jahren nach Abgabe der Feststellungserklärung für das Jahr der Auseinandersetzung Grundstücke, Gebäude oder wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert, sind (nur) diese rückwirkend zum Zeitpunkt der Auseinandersetzung mit dem Verkehrswert anzusetzen. Dies sollte im Zuge der vertraglichen Ausgestaltung der Auseinandersetzung durch Vereinbarung einer Steuerausgleichsklausel beachtet werden.

### III. Ergänzungsbilanzen

(25) Eine besondere Problematik kann sich ergeben, wenn Sie einen Anteil an einer (betrieblich tätigen) Personengesellschaft entgeltlich erworben haben. In diesem Fall sind

Ihre Anschaffungskosten, die über den erlangten Kapitalanteil hinausgehen, in einem gesonderten Rechenwerk (der sog. Ergänzungsbilanz) auf die einzelnen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft nach Maßgabe des Verhältnisses der Verkehrswerte aufzuteilen. Früher war man davon ausgegangen, diese Mehrwerte in der Ergänzungsbilanz seien nach Maßgabe der Verhältnisse in der Personengesellschaft abzuschreiben, was zu einer **raschen Steuerersparnis** führen konnte (z.B. in Fonds-Konstellationen). – Von dieser Beurteilung haben sich Rechtsprechung und die Finanzverwaltung gelöst: Nunmehr ist zu unterstellen, die Ansätze in der Ergänzungsbilanz repräsentierten gebrauchte Wirtschaftsgüter, für die eine längere Abschreibungsdauer gegeben sein kann als für jene auf der Ebene der Personengesellschaft.

**Hinweis:** Dies schließt Steuerspareffekte beim Erwerb von Fondsanteilen aus, die auf einer raschen Abschreibung fußen, kann jedoch auch Auswirkungen auf andere Fälle des Erwerbs von Anteilen an einer Personengesellschaft haben, die es in betroffenen Fällen im Einzelnen zu analysieren gilt.

### IV. Neues zu Nießbrauchgestaltungen

(26) Erwägen Sie, Ihren Betrieb oder einen Anteil an einer Personengesellschaft im Wege der **vorweggenommenen Erbfolge** zu übertragen (etwa auf Nachkommen), dies aber mit einer **Altersabsicherung** zu verbinden? Dann kann beispielsweise eine Option sein, dass Sie sich den Nießbrauch an einem mit dem Betrieb oder Personengesellschaftsanteil übertragenen Grundstück vorbehalten. Auf Grund des vorbehaltenen Nießbrauchs können Sie das Grundstück dem Nachfolger zur Nutzung überlassen und daraus Einkünfte generieren.

**Gestaltungshinweis:** Bislang war davon ausgegangen worden, dass der vorbehaltene Nießbrauch der **Unentgeltlichkeit – und damit ertragsteuerlichen Neutralität – der Übertragung des Betriebs oder des Personengesellschaftsanteils nicht entgegensteht. An dieser Beurteilung rüttelt indes eine Entscheidung des höchsten deutschen Finanzgerichts, nach der die Übertragung eines verpachteten Betriebs gegen Vorbehalt des Nießbrauchs für den Schenkenden zu einer der Besteuerung unterliegenden Entnahme führt. Da noch nicht absehbar ist, auf welche Fälle diese Entscheidungsgrundsätze ausgeweitet werden, sollten Nießbrauchgestaltungen nur mit Umsicht angegangen werden (ggf. empfiehlt sich die Einholung einer verbindlichen Auskunft beim Finanzamt). Eine Gestaltungsoption kann die sog. Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen sein. In diesem Fall erfahren Sie eine Altersabsicherung durch wiederkehrende Leistungen, die der Übernehmer des Betriebs oder des Anteils an einer betrieblich tätigen Personengesellschaft erbringt. Diese sind dann von Ihnen als sonstige Einkünfte zu versteuern, wohingegen sie der leistende Nachkomme in voller Höhe als Sonderausgaben steuermindernd geltend machen kann. Lassen Sie sich, bitte, individuell beraten.**

### D. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

#### I. Verlusterhalt

(27) Hat eine Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH) **Verluste** erlitten, droht bei einem Wechsel der Beteiligten ein teilweiser

oder gar vollständiger Untergang des Verlustabzugs (der dann nicht mehr mit zukünftigen Gewinnen der Kapitalgesellschaft verrechnet werden kann). Gehen innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 %, aber nicht mehr als 50 % der Anteile an einen Erwerber oder eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen über, kommt es grundsätzlich zur Minderung des Verlustabzugs nach Maßgabe der übertragenen Beteiligungsquote. Bei einem Beteiligungserwerb von mehr als 50 % der Anteile geht der Verlustvortrag gar vollständig verloren. Dies gilt in bestimmten Fällen nicht, wenn sich der Anteilserwerb im Rahmen einer Unternehmensgruppe vollzieht. Im Übrigen kann es zum Erhalt des Verlustvortrags nach Maßgabe der vorhandenen stillen Reserven kommen.

**Hinweis:** Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass die (partielle) Streichung des Verlustabzugs bei einem Beteiligtenwechsel von nicht mehr als 50 % verfassungswidrig sei. Diese Entscheidung erstreckt sich aber nur auf Anteilsübertragungen bis zum 31.12.2015. Ob die vollständige Streichung des Verlustabzugs bei einem mehrheitlichen beteiligten Wechsel verfassungsgemäß ist, ist Gegenstand einer noch nicht entschiedenen Vorlage beim Bundesverfassungsgericht.

**Gestaltungshinweis:** Schädlich kann auch eine unentgeltliche Übertragung der Anteile an einer verlustbehafteten Kapitalgesellschaft sein. Die Finanzverwaltung will davon aber den Erbfall einschließlich der unentgeltlichen Erbauseinandersetzung und die unentgeltliche vorweggenommene Erbfolge ausnehmen. Sollen Anteile an einer verlustbehafteten Kapitalgesellschaft geschenkt werden, ist empfehlenswert, im Vertrag zu regeln, dass dies in Anrechnung auf die zukünftige Erbquote geschieht.

(28) Wird ein schädlicher Beteiligungserwerb nach dem 31.12.2015 verwirklicht, kann der im Übrigen von der Streichung bedrohte Verlust auf Antrag als sog. **fortführungsgebundener Verlustvortrag** erhalten bleiben. Dieser Antrag setzt voraus, dass die Kapitalgesellschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Jahres, das dem Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs vorausgeht, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält.

**Hinweis:** Unter „Geschäftsbetrieb“ werden die sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft verstanden, die einem einheitlichen Unternehmensziel dienen. Zur Beurteilung sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer heranzuziehen.

(29) Wird der Antrag auf Feststellung des Verlusts als fortführungsgebundener Verlustvortrag gestellt, so bleibt er trotz schädlichem Beteiligtenwechsel mit späteren Gewinnen der Kapitalgesellschaft **ausgleichsfähig**. Dies gilt allerdings nur so lange, wie der Geschäftsbetrieb der Körperschaft fortgeführt und nicht verpachtet wird. Schädlich ist auch, wenn der Geschäftsbetrieb einer anderen Zweckbestimmung zugeführt wird, wenn die Kapitalgesellschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt, sie sich – und sei es nur geringfügig – an einer Personengesellschaft beteiligt oder wenn sie einen Gewinnabführungsvertrag mit einer anderen Kapitalgesellschaft schließt. Schädlich soll auch eine

Übertragung von Wirtschaftsgütern zu einem Wert unterhalb des Verkehrswerts auf die Kapitalgesellschaft sein (wie sie etwa im Zuge einer Einbringung oder Umwandlung vollzogen werden kann).

**Gestaltungshinweis:** Kommt es nur zu einem anteiligen Beteiligtenwechsel von mehr als 25 % bis 50 %, droht der Verlust nur anteilig unterzugehen. Wird aber der Antrag auf Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags gestellt, so umschließt dieser den gesamten Verlust zum Ende des Jahres, in dem der schädliche Beteiligtenwechsel vollzogen wurde. Damit sind auch für jene Verlustteile die vorstehenden Bindungswirkungen zu beachten, welche nicht von der Streichung bedroht sind. Vor diesem Hintergrund ist bei einem nicht mehrheitlichen Beteiligtenwechsel zu überlegen, ob der Antrag auf Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags tatsächlich zu stellen ist.

## II. Pensionszusagen

(30) Wichtige Änderung für **beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer**: Ist Ihnen als beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft eine Pensionszusage erteilt worden, war bislang für die Ermittlung der Höhe der Pensionsrückstellung ein Mindestalter zugrunde zu legen, auch wenn der vertraglich vereinbarte Pensionsbeginn früher lag (das Mindestpensionsalter beträgt etwa 67 Jahre für Geburtsjahrgänge ab 1962). Rechtsfolge war, dass sich die steuerwirksamen Zuführungen zur Pensionsrückstellung langsamer aufbauten als bei Berücksichtigung des vertraglich vereinbarten früheren Pensionsbeginns. Daran wird nicht mehr festgehalten. Vielmehr wird unterstellt, dass bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen auf den in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls abzustellen ist.

**Gestaltungshinweis:** Einmalig wird das Wahlrecht eingeräumt, statt dieses vertraglich vereinbarten Pensionsalters auf einen späteren Pensionseintritt abzustellen, sofern mit einer Beschäftigung bis zu diesem Eintritt gerechnet werden kann (der Aufwand verteilt sich dann entsprechend in kleineren Raten, was in Situationen der Ertragsschwäche von Vorteil sein kann). Dieses einmalige Wahlrecht ist spätestens in der Bilanz des Wirtschaftsjahres auszuüben, das nach dem 9.12.2016 beginnt, also bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr in dem Jahresabschluss zum 31.12.2017.

(31) Ein erhebliches **Hindernis** kann eine erteilte Versorgungszusage sein, wenn Sie beabsichtigen, Ihren Anteil an der Kapitalgesellschaft, die die Pensionszusage erteilt hat, zu **veräußern** oder zu **verschenken**. Der Erwerber wird vielfach nicht dazu bereit sein, die Pensionszusage zu übernehmen, da sie für die Kapitalgesellschaft eine erhebliche Last darstellen kann.

In einer solchen Situation **verbietet** sich der **Verzicht** auf die erteilte Versorgungszusage; denn dieser führte bei Ihnen zu einem Arbeitslohnzufluss in Höhe des Verkehrswerts der Versorgungsanwartschaft (in selber Höhe erwachsen Ihnen nachträgliche Anschaffungskosten für Ihre Beteiligung an der Kapitalgesellschaft, die sich indes bei Veräußerung nur im Umfang von 60 % und bei unentgeltlicher Übertragung der Anteile überhaupt nicht bei Ihnen steuerlich auswirken).



**Gestaltungshinweis:** Für den Fall, dass Sie nach der Versorgungsvereinbarung keinen Anspruch auf Abfindung oder Ablösung der Versorgungszusage haben, kann diese grundsätzlich ohne steuerliche Konsequenz auf eine andere Gesellschaft übertragen werden (sog. „Rentner-GmbH“). Dabei ist indes zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung darauf zu achten, dass die die Verpflichtung übernehmende GmbH einen entsprechenden Ausgleich erhält – etwa in Gestalt einer ausreichenden Rückdeckungsversicherung. Denkbar ist in diesem Zusammenhang, auf den noch nicht verdienten Teil der Pensionszusage (sog. future-service) zu verzichten, um die mit einem entsprechenden Gegenwert auszugleichende Verpflichtungsübernahme zu reduzieren. Der Verzicht auf den future-service führt nicht zu einem Arbeitslohnzufluss.

### III. Tarifoption und Werbungskostenabzug

(32) Halten Sie Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Privatvermögen, sind die bei Ihnen im Zusammenhang damit entstehenden Kosten grundsätzlich steuerlich nicht zu berücksichtigen. Davon betroffen sind beispielsweise **Finanzierungs- oder Verwaltungskosten**, nicht aber Kosten im Rahmen der Veräußerung der Anteile. Die steuerliche Berücksichtigung der laufenden Aufwendungen (in einem Umfang von 60 %) kann mit Bezug auf bestimmte Beteiligungen erreicht werden, wenn Sie den Antrag stellen, insofern nach dem normalen Einkommensteuertarif (statt mit der Abgeltungsteuer) belastet zu werden. Dieser findet dann auf 60 % der Kapitalerträge Anwendung.

**Gestaltungshinweis:** Der Antrag setzt voraus, dass Sie zu mindestens 25 % an der betreffenden Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Sind Sie nur zu mindestens 1 % beteiligt, reicht es für eine Antragstellung vor dem 1.1.2017 aus, dass Sie daneben – gleichgültig in welchem Umfang – für die Kapitalgesellschaft beruflich tätig sind. Für Anträge nach dem 31.12.2016 ist bei einer Beteiligung von mindestens 1 %, aber unter 25 % zusätzlich Voraussetzung, dass Sie durch die berufliche Tätigkeit „maßgeblichen unternehmerischen Einfluss“ auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft nehmen können.

### IV. Eigenkapitalersetzende Darlehen

(33) Haben Sie einer Kapitalgesellschaft, an der Sie zu mindestens 10 % beteiligt sind, **Finanzierungsmaßnahmen** gewährt (Ausreichung eines Gesellschafterdarlehens oder Übernahme einer Bürgschaft), führte dies nach bisheriger Beurteilung zu Anschaffungskosten auf Ihre Beteiligung, wenn das Darlehen ausfiel oder Sie aus der Bürgschaft in Anspruch genommen wurden (dies galt auch, wenn Sie zu weniger als 10 %, aber mindestens zu 1 % beteiligt waren, und mit der Gesellschaft vereinbart hatten, das Darlehen solle „wie Eigenkapital“ behandelt werden). Wurde die Finanzierungsmaßnahme in einer Krise der Gesellschaft gewährt, in der von dritter Seite kein Darlehen mehr zu erlangen war, oder wurde sie mit der Maßgabe hingegeben, sie bei einem Kriseneintritt nicht abzuziehen, beliefen sich die nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung in Höhe des Nennwerts der Finanzierungsmaßnahme. Dies wirkte sich bei Veräußerung der Beteiligung oder Liquidation der Kapitalgesellschaft im Umfang von 60 % steuermindernd aus.

Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs gilt dies nur noch, wenn die eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe **bis zum 27.9.2017** geleistet worden war oder sie bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist. Allein dann noch, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe auf Grund vertraglicher Abreden (z.B. einem Rangrücktritt, siehe dazu Abschnitt B. V.) einer Einlage vergleichbar ist, kann es zu nachträglichen Anschaffungskosten kommen.

## E. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### I. Arbeitszimmer

(34) Nutzen Sie ein häusliches Arbeitszimmer? Dann können Sie die dadurch verursachten Kosten steuerlich nur dann geltend machen, wenn Ihnen für die berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz** zur Verfügung steht (z.B. als Lehrer, Versicherungsvertreter oder Heimarbeiter). Der Abzug der Aufwendungen ist auf 1.250 € jährlich beschränkt, es sei denn, das häusliche Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit. Hinsichtlich der Mittelpunktbetrachtung (uneingeschränkter Abzug der Arbeitszimmeraufwendungen) wird bei Ausübung mehrerer Tätigkeiten auf die Gesamttätigkeit abgestellt, so dass ein Vollabzug regelmäßig ausscheidet. Für die Gewährung des beschränkten Abzugs bis zu 1.250 € ist jedoch jede voneinander unabhängige Tätigkeit für sich zu beurteilen. Dabei kann der Höchstbetrag von 1.250 € aber insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden (ggf. Aufteilung). Wird demgegenüber ein Arbeitszimmer durch mehrere Personen genutzt (z.B. gemeinschaftliches Arbeitszimmer von Ehegatten), steht jedem der Abzug bis zu 1.250 € der Aufwendungen zu, wenn die Kosten anteilig getragen werden und für die berufliche Tätigkeit jeweils kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

**Hinweis:** Auch bei Leistungen von **Bereitschaftsdiensten** kommt der Abzug der Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 1.250 € jährlich in Betracht, selbst dann, wenn der Bereitschaftsdienst nicht ständig, aber periodisch wiederkehrend zu leisten ist.

### II. Betriebsrentenmodell

(35) Ab dem Jahr 2018 wird die betriebliche Altersversorgung stärker gefördert, als dies in der Vergangenheit der Fall war. So wird die **Steuerbefreiung für Beiträge des Arbeitgebers** an Pensionskassen, Pensionsfonds und Direktversicherungen von derzeit 4 % auf 8 % der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung (West) angehoben, die sich im Jahr 2018 auf 78.000 € belaufen wird. Allerdings ist der zusätzliche Höchstbetrag von 1.800 € gestrichen worden, der für Beiträge des Arbeitgebers gewährt wurde, wenn die Versorgungszusage nach dem 31.12.2004 erteilt worden war. Für die Sozialversicherungen gilt die Freistellung nach Maßgabe der angehobenen Grenze jedoch nicht. – Steuerfrei sind ab 2018 auch **Nachzahlungen** von Beiträgen an Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen für maximal 10 Kalenderjahre, in denen das Arbeitsverhältnis ruhte und in Deutschland kein steuerpflichtiger Arbeitslohn bezogen worden ist.

**Hinweis:** Für Mitarbeiter, deren monatlicher Bruttoarbeitslohn nicht mehr als 2.200 € beträgt, können Sie als Arbeitgeber im ersten Arbeitsverhältnis einen Zuschuss zu einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung von mindestens 240 € und höchstens 440 € jährlich leisten und erhalten dafür 30 % des Betrags als Ermäßigung auf die Lohnsteuer.

### III. Feierlichkeiten

(36) Früher galt, dass Aufwendungen für eine Feierlichkeit bereits dann vollständig von der steuerlichen Geltendmachung ausgeschlossen waren, wenn sie an ein persönliches Ereignis anknüpfen, selbst wenn der Kreis der Eingeladenen überwiegend dem beruflichen Umfeld entstammt. Diese Sichtweise ist für Fälle aufgegeben worden, in denen der berufliche Bezug der ausgesprochenen Einladung nachgewiesen werden kann. So sind Kosten für eine **Geburtstagsfeier** dann abzugsfähig, wenn die Feier im Betrieb stattfindet und nur Mitarbeiter und Kollegen eingeladen sind. Auch die Aufwendungen für eine Feier anlässlich einer Habilitation oder eines herausgehobenen beruflichen Ereignisses (z.B. Bestellung zum Steuerberater) sind abzugsfähig, soweit glaubhaft gemacht werden kann, dass die Einladungen nach berufsbezogenen Kriterien erfolgt sind.

### IV. Private Pkw-Nutzung und Zuzahlung

(37) Ist Ihnen als Geschäftsführer oder Arbeitnehmer die Nutzung eines **Firmenfahrzeugs** auch für private Zwecke gestattet? Dann haben Sie grundsätzlich monatlich 1 % des Bruttolistenpreises einschließlich Sonderausstattungen zu versteuern (optional können die privat gefahrenen Kilometer durch die Führung eines ordnungsmäßigen Fahrtenbuchs nachgewiesen werden). Leisten Sie für die private Nutzung des Fahrzeugs **Zuzahlungen**, so gilt nach neuerer Verwaltungssicht das Folgende:

(a) Auf arbeits- oder dienstrechtlicher Grundlage vereinbarte Nutzungsentgelte (Pauschalen, Kilometersätze oder übernommene Leasingraten) mindern den Nutzungswert bis zur Höhe von 0 € (überschießende Beträge sind nicht absetzbar). Das Gleiche gilt bei der Anwendung der 1 %-Regelung für die vollständige oder teilweise Übernahme von Kfz-Kosten (z.B. Treibstoffkosten, Versicherung, Garagenmiete und Reparaturkosten). Bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode fließen die von Ihnen als Arbeitnehmer getragenen Kosten nicht in die individuelle Nutzungswertberechnung ein.

(b) Werden Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten des Fahrzeugs geleistet, sind diese nicht nur im Zahlungsjahr, sondern bis zur Höhe von 0 € auch in den folgenden Kalenderjahren mit dem Nutzungswert zu verrechnen.

**Hinweis:** Bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode im Lohnsteuerverfahren müssen Sie als Arbeitnehmer die individuellen Kosten und gefahrenen Kilometer schriftlich darlegen und jährlich „belastbar nachweisen“. Der Arbeitgeber kann vorläufig die Vorjahresberechnung der Einbehaltung der Lohnsteuer zugrunde legen und muss Ihre Ermittlung sowie die Belege im Original zum Lohnkonto nehmen.

### V. Änderungen im Sozialversicherungsrecht 2018

(38) Wie alljährlich werden auch zum 1.1.2018 die sog. **Rechengrößen der Sozialversicherung** angehoben, nach denen sich u.a. die gesetzlichen Höchstbeiträge zur Rentenversicherung sowie die Versicherungspflichtgrenze zur Kranken- und Pflegeversicherung richten. In der folgenden Tabelle sind die wichtigsten Änderungen zusammengefasst:

	2018 – neu –	2017 – alt –
Beitragsbemessungsgrenze zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung		
(a) West	6.500 € monatlich	6.350 € monatlich
(b) Ost	5.800 € monatlich	5.700 € monatlich
Beitragsbemessungsgrenze zur Kranken- und Pflegeversicherung (bundeseinheitlich)	4.425 € monatlich	4.350 € monatlich
Versicherungspflichtgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung (bundeseinheitlich)	59.400 € jährlich	57.600 € jährlich

**Hinweis:** Die Beitragsbemessungsgrenze bezeichnet jenes monatliche Entgelt, welches höchstens der Renten- und Arbeitslosenversicherung bzw. 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. – Erwägen Sie, von der gesetzlichen zur privaten Krankenversicherung zu wechseln, setzt dies zum Ende des Jahres 2017 voraus, dass Ihr Jahresarbeitsentgelt die Versicherungspflichtgrenze des Jahres 2017 überschreitet und auch die Versicherungspflichtgrenze im kommenden Jahr voraussichtlich überschreiten wird.

### F. Neues für Kapitalanleger und Vermieter

#### I. Verlust von Kapitalforderungen

(39) Haben Sie im Privatvermögen nach dem **31.12.2008** Anteile an Kapitalgesellschaften (z.B. Aktien), Fondsanteile oder andere Wertpapiere angeschafft? Dann führt ihre Veräußerung grundsätzlich zu Kapitaleinkünften. Auch ein Veräußerungsverlust ist steuerlich relevant, indes insoweit nur eingeschränkt, als seine Verrechnung allein mit positiven Erträgen aus Kapitalvermögen erfolgen darf (Verluste aus Aktiengeschäften sind gar nur mit Gewinnen aus Aktienveräußerungen ausgleichsfähig).

**Gestaltungshinweis:** Verwaltet für Sie ein Kreditinstitut ein Wertpapierdepot und sind dort Verluste entstanden, die noch nicht zum Ausgleich gebracht werden konnten, werden diese durch das depotverwaltende Kreditinstitut grundsätzlich auf das Jahr 2018 vorgetragen. Dies gilt nicht, wenn Sie beantragen, dass die entsprechenden Verluste durch Bescheinigung auf Sie übertragen werden. Dieser Antrag muss dem Kreditinstitut **bis zum 15.12.2017** vorliegen. Vorteil: Der Verlust ist bei Ihnen mit Kapitalerträgen aus anderen Quellen ausgleichbar. Nachteil: Das depotverwaltende Kreditinstitut kann die Verluste künftig nicht mehr nutzen, so dass auf Erträge die Kapitalertragsteuer einbehalten wird.

(40) Wird ein Wertpapier nicht veräußert, sondern **verfällt** es, ist noch nicht endgültig geklärt, ob ein daraus resultierender Verlust steuerlich zu berücksichtigen ist. Bejaht wird die Verlustberücksichtigung im Hinblick auf die Aufwendungen für den Erwerb von Wertpapierankauf- sowie -verkaufsoptionen, die der Erwerber verfallen lässt, weil ihre Ausübung wirtschaftlich uninteressant geworden ist. Ob dies auch für sog. Knock-Out-Zertifikate gilt, die zwangsläufig verfallen, ist gegenwärtig beim Bundesfinanzhof zur Klärung anhängig.

## II. Abschaffung der Abgeltungsteuer?

(41) Der Abgeltungsteuer von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag (insgesamt mithin 26,375 %, hinzu tritt ggf. die Kirchensteuer) unterliegen im Privatvermögen erzielte Kapitalerträge (Zinsen, Ausschüttungen, Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, die nach dem 31.12.2008 angeschafft wurden). Bereits in der abgelaufenen 18. Legislaturperiode war eine Gesetzgebungsinitiative in den Bundesrat eingebracht worden, die auf die Abschaffung der Abgeltungsteuer gerichtet war. Sie sollte jedoch mit einer Neubesteuerung der ausgeschütteten Gewinne von Kapitalgesellschaften verbunden sein. Diese Gesetzgebungsinitiative ist einstweilen gescheitert. – Es scheint indes in Anbetracht des Umstandes, dass die Wahlprogramme sämtlicher im Bundestag verteilter Parteien (mit Ausnahme der FDP und der AfD) die **Abschaffung** der Abgeltungsteuer **fordern**, nicht ausgeschlossen, dass Kapitalerträge zukünftig der normalen tarifären Besteuerung unterliegen.

**Gestaltungshinweis:** Denkbar ist, dass vor diesem Hintergrund zukünftig Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und Aktienfonds nicht mehr dem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegen, sondern im Umfang von 60 % in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden (wie dies gegenwärtig schon der Fall ist, sofern Sie zu mindestens 1 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sein sollten). Dies führt bei einem Grenzsteuersatz oberhalb von rund 40 % zu einer höheren steuerlichen Belastung, so dass zu erwägen sein kann, anstehende Veräußerungen in das Jahr 2017 vorzuziehen, wenn dies auch wirtschaftlich vertretbar ist.

## III. Ausscheiden aus Immobilienfonds

(42) In der Praxis haben sich die Fälle gemehrt, in denen sich die eingegangene Beteiligung an einem geschlossenen Immobilienfonds als schlechtes Investment herausstellt (**Schrottimmobilien**). Wird in einem solchen Fall ein Klageverfahren auf Rückabwicklung und Schadenersatz durchgeführt, welches in einer Zahlung an den ursprünglichen Anteilseigner mündet, kann darin eine steuerpflichtige Veräußerung angelegt sein, wenn seit dem Erwerb des Fondsanteils nicht mehr als 10 Jahre vergangen sind. Der Veräußerungspreis kann aber auch **nichtsteuerbare Schadenersatzleistungen** umschließen. Zum Zweck der Aufteilung ist die veräußerte Beteiligung zu bewerten. Übersteigt die erhaltene Entschädigung den ermittelten Wert, spricht dies dafür, dass der übersteigende Teil nicht zum Veräußerungspreis gehört, sondern steuerlich nicht relevant ist.

## IV. Einkünfteerzielungsabsicht

(43) Verluste führen steuerlich nur dann zur Minderung des Einkommens und damit der steuerlichen Belastung, wenn für

die Finanzverwaltung glaubhaft ist, dass die verlustverursachende Tätigkeit letztlich in einen steuerpflichtigen Totalgewinn mündet. Insofern kann der längere **Leerstand** eines Immobilienobjektes, das vermietet werden soll, zu Problemen führen. Notwendige Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der durch die leerstehende Wohnung verursachten Aufwendungen (Abschreibung, laufender Unterhalt, ggf. Finanzierungskosten) ist der Nachweis, dass man sich nachhaltig um Mieter bemüht (Schalten von Anzeigen, Einschaltung eines Maklers). Selbst dies ist aber nicht hinreichend, wenn das Objekt **renovierungsbedürftig** ist und an seinem Zustand die Vermietung scheitert. Unterbleibt die Sanierung, führt dies zur Nichtberücksichtigung der Verluste. Dies gilt auch dann, wenn die Sanierung wegen widriger rechtlicher Verhältnisse nicht möglich ist (z.B. Rechtsstreitigkeiten zwischen den Eigentümern).

## V. Grunderwerbsteuer und Vertragsbündel

(44) Grunderwerbsteuer wird u.a. beim Erwerb eines Immobilienobjektes fällig. Sie kann zu einer erheblichen Belastung des Erwerbers führen, weil sie unterdessen in fünf Bundesländern **6,5 % des Kaufpreises** ausmacht (betroffen sind Brandenburg, Nordrhein-Westfalen, das Saarland, Schleswig-Holstein und Thüringen). In den übrigen Bundesländern beträgt die Grunderwerbsteuer zwischen 5 % und 6 %, lediglich in Bayern und Sachsen wird sie mit nur 3,5 % erhoben. Vor diesem Hintergrund können sich Erwägungen auf tun, die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zu reduzieren. Wird etwa ein unbebautes Grundstück erworben, das der Erwerber sodann selbst bebauen lässt, unterliegen nur der Kaufpreis für das Grundstück, nicht hingegen die Baukosten der Grunderwerbsteuer. Dabei ist aber darauf zu achten, dass nicht ein sog. **Vertragsbündel** geschaffen wird, von welchem auszugehen ist, wenn mit dem Veräußerer des Grundstücks zugleich die Bebauung vereinbart wird. Lassen Sie sich, bitte, individuell beraten.

## G. Gestaltungen unter Angehörigen

(45) Verträge zwischen nahen Angehörigen, die zu steuerlichen Folgen führen (z.B. Arbeits-, Miet- und Darlehensverhältnisse), werden steuerlich nur dann berücksichtigt, wenn sie einem **Fremdvergleich** genügen. Dies setzt voraus, dass die vertraglichen Vereinbarungen klar, eindeutig, ernstlich und zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind, fremdübliche Regelungen enthalten und sie auch tatsächlich durchgeführt werden.

**Gestaltungshinweis:** Der Kreis der betroffenen Angehörigen ist weit, er umschließt neben Ehegatten sowie Eltern und Kindern etwa auch die Beteiligten einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft. – Zu empfehlen ist, einen Angehörigenvertrag in schriftlicher Form zu schließen und in diesem die Absprachen detailliert festzuhalten. Als nicht ernsthaft anerkannt werden etwa Fälle, in denen die vereinbarte Vergütung zwischen den Beteiligten hin und her gezahlt wird (z.B. Rücküberweisung der gezahlten Miete). Ebenso ist darunter der Fall zu fassen, dass der Schuldner eines Angehörigendarlehens ohne weitere Zuwendungen nicht in der Lage ist, Zahlungen auf das Darlehen zu leisten.

(46) Zu berücksichtigen sind die Grundsätze des Fremdvergleiches etwa auch dann, wenn Sie **Anteile an einer Kapitalgesellschaft** oder Wertpapiere zu veräußern trachten,

die gegenüber dem Zeitpunkt der Anschaffung im Wert gefallen sind. Zwar stellt eine verlustrealisierende Veräußerung (selbst zum symbolischen Kaufpreis von 1 €) keinen Gestaltungsmissbrauch dar, doch wird sie von der Finanzverwaltung vorbehaltlos nur anerkannt, wenn Sie an einen fremden Dritten erfolgt. Wird sie demgegenüber an einen Angehörigen vorgenommen, ist der gesunkene Wert der Anteile **nachzuweisen** (etwa über den Börsenkurs oder ein Unternehmenswertgutachten).

## H. Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug

(47) **Wichtige Übergangsfrist zum 31.12.2017:** Die Veräußerung eines Grundstücks unterliegt grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer. Dies kann jedoch mit dem Nachteil verbunden sein, dass von Ihnen in den vergangenen Jahren geltend gemachte Vorsteuerabzüge (partiell) an das Finanzamt zurück zu entrichten sind. Das wiederum kann vermieden werden, indem im Rahmen der Veräußerung auf die Umsatzsteuerbefreiung verzichtet wird, falls es an einen Unternehmer für Zwecke seines Unternehmens veräußert wird. Nach gewandelter Sicht der Finanzverwaltung ist diese Option zur Umsatzsteuerpflicht nur wirksam, wenn sie bereits in dem **notariellen Grundstückskaufvertrag** enthalten ist. Ein nachträglicher – auch notariell beurkundeter – Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung ist grundsätzlich unwirksam, wird in offenen Fällen aber für Erklärungen bis zum 31.12.2017 noch anerkannt.

**Gestaltungshinweis:** Bei einer Grundstücksveräußerung kann es sich ggf. auch um eine sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen handeln, die den Vorsteuerabzug beim Veräußerer unberührt lässt. Das ist etwa der Fall, wenn Sie ein zu gewerblichen Zwecken vermietetes bebaut Grundstück veräußern und der Erwerber die Mietverhältnisse fortsetzt. In Zweifelsfällen sollte mit der Maßgabe zur Umsatzsteuerpflicht im notariellen Grundstückskaufvertrag optiert werden, dass die Option zwangsläufig entfällt, wenn eine Geschäftsveräußerung vorliegt. Lassen Sie sich, bitte, vor Abschluss des notariellen Vertrags steuerlich beraten.

(48) **Anpassungsbedarf** kann sich auch ergeben, wenn Sie über Ihr Unternehmen mehrheitlich an einer (Kapital-)Gesellschaft beteiligt sind, die den Zwecken Ihres Unternehmens dient. Dann liegt in dem Fall eine sog. umsatzsteuerliche Organschaft vor, dass Sie die Geschicke der Beteiligungsgesellschaft bestimmen können. Dazu ließ die Finanzverwaltung bislang Vetorechte ausreichen. Nach dem **31.12.2018** wird jedoch erforderlich sein, dass Sie Ihren Willen in der Organgesellschaft **aktiv durchsetzen** können.

**Gestaltungshinweis:** Die umsatzsteuerliche Organschaft ist von Vorteil, wenn das die Beteiligung haltende Unternehmen umsatzsteuerfreie Umsätze erzielt, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen; denn die Leistungen innerhalb des Organkreises unterliegen nicht der Umsatzsteuer (es kommt lediglich zu einer Beschränkung des Vorsteuerabzugs auf Seiten der Beteiligungsgesellschaft). – Nach dem **31.12.2018** wird die umsatzsteuerliche Organschaft auch auf **Personengesellschaften** ausgeweitet, wenn an ihr lediglich Gesellschafter beteiligt sind, an denen Ihr Unternehmen die Mehrheit hält. Sofern die umsatzsteuerliche Organschaft von Vorteil ist, können Sie sich auch bereits gegenwärtig darauf berufen, dass eine Personengesellschaft nach den neuen Grundsätzen als Organgesellschaft anzuerkennen ist.

(49) Ein **Vorsteuerabzug** steht Ihnen als Unternehmer, der umsatzsteuerpflichtige oder anderweitig zum Vorsteuerabzug berechtigte Leistungen erbringt, grundsätzlich nur dann zu, wenn Ihnen eine Rechnung vorliegt, die neben dem Namen und der Anschrift Ihres Unternehmens sowie dem Namen und der Anschrift des leistenden Unternehmens folgende Merkmale enthält: Das Ausstellungsdatum, die Rechnungsnummer, die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers, die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistung (hier muss eine spezifische Benennung erfolgen), den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung, das Entgelt, den Umsatzsteuerbetrag sowie den anzuwendenden Umsatzsteuersatz. Sind nur geringfügige Rechnungsmängel vorhanden (z.B. zur Steuernummer des Rechnungsausstellers), kommt eine **rückwirkende Rechnungsberichtigung** in Betracht, was den Vorsteuerabzug ohne negative Zinsfolge sichert.

**Hinweis:** Sie sollten bei Rechnungseingang stets sicherstellen (lassen), dass Eingangrechnungen über die notwendigen Merkmale verfügen. – Für Rechnungen über Kleinbeträge ist rückwirkend mit Wirkung ab dem **1.1.2017** eine Betragserhöhung von **150 € auf 250 € (inklusive Umsatzsteuer)** erfolgt. Aus Rechnungen bis zu diesem Betrag (z.B. Tankquittungen, Bewirtungsbelege) ist ein Vorsteuerabzug bereits zulässig, wenn der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers, das Ausstellungsdatum, die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder der Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistung, das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag in einer Summe sowie der anzuwendende Umsatzsteuersatz ausgewiesen sind.

(50) In bestimmten Fällen schuldet nicht der leistende Unternehmer, sondern der **Leistungsempfänger** die Umsatzsteuer. Dies ist etwa der Fall, wenn Sie als Bauunternehmer von einem Subunternehmer Bauleistungen in Rechnung gestellt erhalten. In solchen Fällen darf der leistende (Sub-)Unternehmer keine Rechnung mit offenem Umsatzsteuerausweis erstellen; denn in dieser Konstellation wird der Vorsteuerabzug selbst dann versagt, wenn Sie den Gesamtbetrag der Rechnung entrichten (ein Erstattungsanspruch gegenüber der Finanzverwaltung kann sich allenfalls dann ergeben, wenn der leistende Unternehmer zwischenzeitlich insolvent geworden sein sollte).

(51) Erbringen Sie **Unterrichtsleistungen**? Dann haben Sie ggf. die Wahl, diese nach Maßgabe des europäischen Umsatzsteuerrechts als umsatzsteuerfrei (ohne Vorsteuerabzug) oder in Anwendung des engeren deutschen Umsatzsteuergesetzes als umsatzsteuerpflichtig (mit Vorsteuerabzug) behandeln zu lassen. Nach europäischem Recht ist erteilter Unterricht umsatzsteuerfrei, wenn er sich nicht auf reine Freizeit Zwecke richtet und das Vertragsverhältnis unmittelbar mit den Schülern abgeschlossen ist. Danach können etwa Nachhilfestunden, Fremdsprachenunterricht, Schwimm- oder Kampfsportkurse umsatzsteuerfrei sein. Gleiches gilt, wenn das Vertragsverhältnis über die zu erbringenden Unterrichtsleistungen mit einem Dritten abgeschlossen wird, der insoweit aber öffentlich-rechtlich finanziert wird. Nach nationalem Recht ist demgegenüber nur der im Rahmen von Kursen angebotene Unterricht an Schulen oder Hochschulen umsatzsteuerfrei (einzelne Vorträge fallen nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung).

**Hinweis:** Ob auch die Erteilung von Fahrunterricht, soweit sie auf die Erlangung eines Pkw- oder Motorrad-Führerscheins gerichtet ist, in Anwendung des europäischen Rechts umsatzsteuerfrei sein kann, ist gegenwärtig beim Europäischen Gerichtshof anhängig.

## I. Neue gesetzliche Mitteilungspflichten ab 2018

(52) Beteiligen Sie sich an einer ausländischen Gesellschaft (unabhängig davon, ob die Beteiligung im Privat- oder in einem Betriebsvermögen gehalten wird), ist wichtig zu wissen, dass die **Mitteilungspflichten** an das örtlich zuständige Finanzamt nach dem 31.12.2017 ausgeweitet und die Strafen bei einem Verstoß verschärft werden: Mitzuteilen haben Sie – wie bislang schon – die Gründung und den Erwerb von Betrieben und Betriebsstätten im Ausland sowie den Erwerb, die Aufgabe oder die Veränderung einer Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften (darunter können insbesondere Beteiligungen an Fondsgesellschaften fallen). Neu ist, dass nach dem 31.12.2017 auch der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zu melden ist, selbst wenn sich diese Quote nur unter Einbeziehung einer mittelbaren Beteiligung ergibt (vor dem 1.1.2018 ist der mittelbare Erwerb einer Beteiligung erst zu melden, wenn sie mindestens 25 % ausmacht). Darüber hinaus ist nach dem 31.12.2017 – anders als bislang – auch die Veräußerung der Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zu melden, wenn die Beteiligungsquote von mehr als 10 % erreicht wird oder wenn die Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligungen mehr als 150.000 € beträgt. Wird gegen diese Mitteilungspflicht verstoßen, kann dies mit einer Geldbuße von bis zu **25.000 €** je Beteiligung geahndet werden.

**Hinweis:** Die Mitteilung ist gemeinsam mit der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung für das Jahr zu machen, in dem der Sachverhalt verwirklicht wurde, spätestens aber 14 Monate nach Ablauf des betroffenen Kalenderjahres (Beteiligungserwerbe im Jahr 2018 sind somit spätestens bis zum 29.2.2020 zu melden).

(53) Zusätzlich mitteilungspflichtig wird der Umstand, dass ein inländischer Steuerpflichtiger allein oder zusammen mit nahestehenden Personen erstmals unmittelbar oder mittelbar einen „**beherrschenden oder bestimmenden Einfluss**“ auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Gesellschaft ausüben kann, deren Sitz außerhalb der EU und der EFTA liegt. Diese Mitteilungspflicht ist Ausfluss der sog. Panama-Papers und besteht auch, wenn der beherrschende oder bestimmende Einfluss vor dem 1.1.2018 erstmals ausgeübt wurde und fortbesteht. Mitzuteilen ist auch die Art der **wirtschaftlichen Tätigkeit** der im Drittstaat ansässigen Gesellschaft. Auch ein Verstoß gegen diese Mitteilungspflichten kann mit einer Geldbuße von bis zu **25.000 €** geahndet werden.

(54) Neue Mitteilungspflichten sind letztlich für **Finanzinstitute** eingeführt worden. So haben sie dem Finanzamt von ihnen hergestellte oder vermittelte Beziehungen von Inländern zu Drittstaatgesellschaften mitzuteilen, sofern der Bank bekannt ist, dass der Inländer auf Grund der Beziehung erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die Gesellschaft ausüben kann oder er eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 30 % erlangt. Zudem haben Kreditinstitute zu jedem inländischen Steuerpflichtigen die Steuer-Identifikationsnummer und die Wirtschafts-Identifikationsnummer mitzuteilen.

**Hinweis:** Erwähnenswert ist darüber hinaus, dass das steuerliche Bankgeheimnis aufgehoben worden ist. Dadurch wird es den Finanzbehörden umfassend ermöglicht, Auskunftersuchen an Finanzinstitute zu richten. Auch können Kundendaten für Kontrollmitteilungen genutzt werden. Auskunftersuchen an ein Kreditinstitut sind zulässig, wenn ein hinreichender Anlass für die Ermittlung besteht und andere zumutbare Maßnahmen zur Sachverhaltsklärung keinen Erfolg versprechen (Ermittlungen ins Blaue hinein sind nach wie vor unzulässig).

## J. Neues für Gemeinnützige und die öffentliche Hand

(55) Gemeinnützige Körperschaften unterliegen nicht nur dem Gebot, **sämtliche Mittel** (neben vereinnahmten Spenden auch solche aus wirtschaftlichen Tätigkeiten, der Vermietung und der Geldanlage) für ihre **gemeinnützigen Zwecke** zu verwenden, sondern müssen dem auch zeitnah nachkommen. Das Gesetz gibt dafür einen Zeitraum von zwei Jahren vor, so dass bis zum Ende des Jahres 2017 jene Mittel einzusetzen sind, die im Jahre 2015 zugeflossen sind. Hinsichtlich der zeitnahen Mittelverwendung kommt es aber nicht darauf an, dass projektbezogene Aufwendungen genau von jenem Konto entrichtet werden, auf das spezifische (Spenden-)Mittel geflossen sind. Vielmehr wird die Frist zur zeitnahen Verwendung auch gewahrt, wenn die Aufwendungen von einem anderen Bankkonto entrichtet werden.

**Gestaltungshinweis:** Vom Gebot der zeitnahen Verwendung ausgenommen sind solche Mittel, die zulässigerweise einer Rücklage zugeführt werden. So kann beispielsweise eine Projektrücklage für ein konkret zu benennendes künftiges Vorhaben gebildet werden (die Finanzverwaltung erkennt als Projektzeitraum grundsätzlich sechs Jahre an). Besondere Hervorhebung verdient, dass 10 % der Mittelzuflüsse eines Jahres sowie 1/3 des Überschusses aus der Vermögensverwaltung (z.B. Vermietung und Geldanlage) in die freie Rücklage eingestellt werden können. Mittel der freien Rücklage können auch zur Vermögensausstattung der Körperschaft und gar zur Errichtung – nicht aber zum laufenden Unterhalt – eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwendet werden, mit dem die gemeinnützige Körperschaft der Besteuerung unterliegt (z.B. Kantine).

(56) Nach der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung liegt mit der Durchführung einer **Kostümparty** regelmäßig eine steuerpflichtige Tätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft vor, selbst wenn diese der Brauchtumpflege dient. Sie ist insofern etwa von einer klassischen Karnevalsitzung zu unterscheiden, mit welcher durchaus noch eine Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks gegeben ist.

**Hinweis:** Aufsehen erregte eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes, wonach eine Freimaurerloge, die ausschließlich Männer als Mitglieder akzeptiert, nicht gemeinnützig sein kann, da sie nicht die Allgemeinheit fördere. In der Praxis ist darauf zu achten, dass sich aus der Satzung keine sachlich ungerechtfertigten Einschränkungen des zu fördernden Personenkreises ergeben; insbesondere muss die **gemeinnützige Körperschaft in erster Linie gegenüber Dritten tätig werden**.

(57) Sowohl gemeinnützige Körperschaften als auch die öffentliche Hand können **Unternehmer** im umsatzsteuerrechtlichen Sinne sein. Dies gilt, soweit sie entgeltliche Leistungen gegenüber ihren Mitgliedern oder am Markt erbringt (für die öffentliche Hand gilt eine Übergangsregelung bis zum Ende des Jahres 2020 für die Vermögensverwaltung und hoheitliche Tätigkeiten, wenn die jeweilige Einrichtung bis zum 31.12.2016 erklärt hatte, weiterhin altes Recht anwenden zu wollen). Soweit eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet wird, steht der jeweiligen Einrichtung der Abzug der **Vorsteuern** aus Rechnungen anderer Unternehmer zu. Dabei hat die Zuordnung von Gegenständen nach Maßgabe der unternehmerischen Nutzung spätestens **bis zum 31.5.** des Jahres nach der Anschaffung oder Herstellung zu erfolgen (durch Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im laufenden Verfahren und durch schriftliche Anzeige gegenüber dem zuständigen Finanzamt). Zweifelhaft ist aber nach einer jüngeren höchstrichterlichen Entscheidung, ob eine unternehmerische Tätigkeit auch dann vorliegt, wenn eine Leistung zu einem marktüblichen, sehr geringen Entgelt erbracht wird (im entschiedenen Fall betrug das Entgelt nur 3 % der Kosten).

**Genereller Hinweis für Gemeinnützige und die öffentliche Hand:** Im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen, denen auch Gemeinnützige und die öffentliche Hand unterliegen, wird häufig festgestellt, dass steuerliche Vorgaben nicht zureichend beachtet worden sind. Dies birgt auch steuerstrafrechtliche Risiken. Vor diesem Hintergrund kann zu erwägen sein, ein sog. **Tax Compliance Management System** einzurichten, mit welchem dokumentiert wird, dass steuerrechtlich relevante Daten zeitgerecht intern bearbeitet und der Finanzverwaltung weitergeleitet werden

## K. Tarif, Kinder und haushaltsnahe Dienstleistungen

(58) Zum **Ausgleich inflationärer Tendenzen** wurden die **Eckwerte** des Einkommensteuertarifs ab dem Jahr 2018 um **1,65 %** erhöht. Die sog. obere Progressionszone, mit der die steuerliche Belastung je verdientem Euro stärker zunimmt, beginnt dann ab einem zu versteuernden Einkommen von 13.997 € (bislang: 13.770 €). Der Spitzensteuersatz von 42 % greift ab 2018 erst ab einem Einkommen von 54.950 € (bislang: 54.058 €); die „Reichensteuer“ von 45 % betrifft Einkommen oberhalb von 260.533 € (bislang: 256.034 €).

**Hinweis:** Bei Zusammenveranlagung von Ehegatten verdoppeln sich die genannten Beträge jeweils. – Die einkommensteuerliche Entlastung durch die Tarifverschiebung (zu einer Senkung der Steuersätze kommt es insoweit nicht) ist nicht so erheblich, dass sich einkünfteverlagernde Maßnahmen in das kommende Jahr aufdrängen.

(59) Die **steuerliche Förderung von Kindern** wird ab dem Jahr 2018 dadurch ausgeweitet, dass das Kindergeld um 2 € monatlich erhöht wird. Auch der im Zuge der Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigende Kinderfreibetrag wird für jedes Elternteil um 36 € heraufgesetzt (auf dann insgesamt 4.788 €).

(60) Zum Jahresende 2017 kann zu prüfen sein, ob bereits der **Rahmen für Steuerminderungen** ausgeschöpft ist, welcher für **haushaltsnahe Dienstleistungen** und **Handwerkerleistungen** im Privathaushalt beansprucht werden kann.

**Gestaltungshinweis:** Gegebenenfalls ist zu erwägen, **begünstigte Arbeiten noch in das Jahr 2017 vorzuziehen – oder aber in das Jahr 2018 zu verschieben, wenn die Höchstbeträge bereits ausgeschöpft sind. Maßgeblich für die Gewährung der Steuerermäßigung ist das Jahr, in dem die Rechnung gezahlt wird.**

(61) Die nachfolgende Übersicht soll Ihnen einen Überblick darüber verschaffen, welche **Tätigkeiten** in welchem **Umfang** steuerlich begünstigt werden.

Begünstigte Tätigkeit im Privathaushalt	Steuerabzug
Minijobber (Arbeitslohn bis zu 450 € monatlich)	20 % der Aufwendungen, höchstens 510 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 2.550 €)
Sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis, Pflege- und Betreuungsleistungen, haushaltsnahe Dienstleistungen	20 % der Arbeitskosten, höchstens 4.000 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 20.000 €)
Handwerkerleistungen (nicht für öffentlich geförderte Leistungen)	20 % der Arbeitskosten, höchstens 1.200 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 6.000 €)

**Wichtige Hinweise:** 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 **Abzugsbeträge können nebeneinander**, aber von Ehegatten und Alleinstehenden, die in einem Haushalt zusammenleben, **nur einmal geltend gemacht 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**). 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**

(62) Zur **Abgrenzung** zwischen haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen, die getrennt voneinander berücksichtigungsfähig sind, gibt die Finanzverwaltung folgende Hinweise:

- (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.
- Nicht begünstigt* sind Entsorgungsleistungen, Ablesedienste und die Abrechnung bei Verbrauchszählern, Kontrollaufwendungen des TÜV (z.B. für den Fahrstuhl oder Treppenlift) sowie für ein Pflegebett.

(b) **Handwerkerleistungen** sind alle Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten (unabhängig davon, ob sie den Einsatz eines Fachmannes erforderlich machen), z.B.

- ▶ Arbeiten an Innen- und Außenwänden sowie an Dach, Fassade und Garage;
- ▶ Abflussrohrreinigung innerhalb des Grundstücks (noch streitig ist, ob auch Anschlusskosten an die Abwasserversorgung außerhalb des Grundstücks zu berücksichtigen sind);
- ▶ 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;
- ▶ Erneuerung der öffentlichen Straße vor dem Grundstück;
- ▶ Dachrinnenreinigung;
- ▶ Gartengestaltung;
- ▶ Schornsteinfegerleistungen (sowohl Mess- oder Überprüfungsarbeiten wie auch Aufwendungen für Reinigungs- und Kehrarbeiten);
- ▶ Graffiti beseitigung;
- ▶ Reparaturen und Wartungen von Gegenständen im Haushalt (etwa der Waschmaschine, des Fernsehers oder des Computers – die Arbeiten müssen aber vor Ort durchgeführt werden);
- ▶ Wärmedämm-Maßnahmen;
- ▶ Ausschachtungsarbeiten an den Kelleraußenwänden zur Ermittlung eines Feuchtigkeitsschadens;
- ▶ Montageleistungen beim Erwerb neuer Möbel sowie für Insektenschutzgitter und Kellerschachtabdeckungen;
- ▶ Klavierstimmen.

*Nicht begünstigt* sind Arbeiten im Zuge einer Neubaumaßnahme.

## L. Außergewöhnliche Belastungen

(63) Steuermindernd können Sie sog. außergewöhnliche Belastungen geltend machen, die vorliegen, wenn Sie Ihnen zwangsläufig entstehen und Sie damit stärker belastet sind als die überwiegende Zahl der Steuerpflichtigen. Darunter fallen etwa **Krankheitskosten**, **nicht** jedoch **Scheidungskosten** und grundsätzlich auch nicht Aufwendungen für eine zivilrechtliche Auseinandersetzung, es sei denn, diese hat die Sicherung der Existenzgrundlage und der lebensnotwendigen Bedürfnisse zum Inhalt.

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

**Für Rückfragen oder eine individuelle Beratung stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.**

Mit freundlichen Grüßen

Bayern Treuhand  
Obermeier & Kilger KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft