

Steuerblick Januar 2020

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

1. Elektronische Kassensysteme: Rahmenbedingungen ab 1.1.2020	1
2. Anhebung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmergrenze	2
3. Überprüfung der Miete bei verbilligter Vermietung	3
4. Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung: Verpächterwahlrecht ermöglicht in manchen Fällen das Hinausschieben der Betriebsaufgabe	3
5. Nicht geltend gemachte Sonderbetriebsausgaben können später nicht nachgeholt werden	5
6. Grundstücksenteignung kein steuerlich relevantes privates Veräußerungsgeschäft	6

1. Elektronische Kassensysteme: Rahmenbedingungen ab 1.1.2020

Ab 2020 ergeben sich weitere Verschärfungen für elektronische Kassensysteme:

- **Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung:** Grundsätzlich ist nach den gesetzlichen Vorgaben jedes eingesetzte elektronische Kassensystem ab dem 1.1.2020 durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen.

Die Finanzverwaltung hat hierzu allerdings mitgeteilt, dass auf Grund der erst sehr späten Verfügbarkeit der notwendigen Software es grundsätzlich **bis zum 30.9.2020** nicht beanstandet wird, wenn die Kassen noch nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung geschützt sind.

Hinweis:

Nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschaffte Registrierkassen, welche die bisherigen Anforderungen (insb. Einzelaufzeichnungspflicht und revisionssichere Speicherung der Einzeldaten) erfüllen, aber bauartbedingt nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung aufrüstbar sind, dürfen längstens **bis zum 31.12.2022** weiterhin verwendet werden. Die Nachweise des Vorliegens dieser Voraussetzungen sind für die jeweils eingesetzte Registrierkasse der Systemdokumentation beizufügen. Hierzu sollte vom Kassenhersteller eine entsprechende Bestätigung eingeholt werden.

- **Mitteilungspflicht:** Nach den neuen gesetzlichen Vorgaben gilt, dass Stpfl. eingesetzte elektronische Aufzeichnungssysteme ab dem 1.1.2020 an die Finanzämter melden müssen. Dies betrifft insbesondere elektronische Kassensysteme. Dem zuständigen Finanzamt sind u.a. die Art und Anzahl der im jeweiligen Unternehmen eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen mitzuteilen.

Hinweis:

Die Meldung muss auf dem amtlichen Vordruck erfolgen. Dieser liegt aktuell allerdings noch nicht vor. Wurde das elektronische Aufzeichnungssystem vor dem 1.1.2020 angeschafft, gilt eine Meldefrist bis zum 31.1.2020.

- **Belegausgabepflicht:** Ab dem 1.1.2020 gilt für alle mit elektronischen Aufzeichnungssystemen erfassten Geschäftsvorfällen eine zwingende Belegausgabepflicht. Die inhaltlichen Anforderungen an den Beleg sind gesetzlich vorgegeben. Ein Beleg muss (mindestens) enthalten:
 - den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
 - das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangsbeginns sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung,
 - die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,

- die Transaktionsnummer,
- für jeden Steuersatz sind die Summen der Entgelte sowie der darin enthaltene Steuerbetrag aufzulisten; im Fall einer Steuerbefreiung muss ein entsprechender Hinweis aufgebracht sein,
- die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls,
- Betrag je Zahlungsart,
- Signaturzähler und
- Prüfwert.

Bei Kassen, die unter die Übergangsregelung bis zum 31.12.2022 fallen, entfallen Angaben des Signaturzählers und der Prüfwert.

Handlungsempfehlung:

Ausnahmsweise kann bei einem Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen auf Antrag und mit Zustimmung der zuständigen Behörde aus Zumutbarkeitsgründen von einer **Belegausgabepflicht** abgesehen werden. Dies gilt auch bei Dienstleistungen.

Handlungsempfehlung:

Dringend ist anzuraten, eine **Inventur der vorhandenen Kassensysteme** zu erstellen und individuell zu prüfen, ob diese zumindest übergangsweise weiterverwendet werden dürfen und wie eine Neubeschaffungsstrategie aussieht. Generell ist bei Neuanschaffungen von Kassensystemen anzuraten, die Gesetzeskonformität bzw. die kurzfristige Nachrüstbarkeit der elektronischen Sicherheitseinrichtung vom Lieferanten/Hersteller bescheinigen zu lassen.

2. Anhebung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmergrenze

Mit dem Dritten Bürokratieentlastungsgesetz wurde die umsatzsteuerliche Kleinunternehmergrenze ab dem 1.1.2020 angehoben. Und zwar wird die Umsatzsteuer von inländischen Unternehmern nicht erhoben (und dann auch kein Vorsteuerabzug gewährt werden), wenn der Umsatz im vergangenen Kalenderjahr die Grenze von **22 000 €** (statt bisher 17 500 €) nicht überstiegen hat und 50 000 € (wie bisher) im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Hinweis:

Soll ab 2020 von der erhöhten Umsatzschwelle und dem damit erweiterten Anwendungsbereich der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht werden, darf ab dem 1.1.2020 in Ausgangsrechnungen keine Umsatzsteuer mehr ausgewiesen werden, sondern es ist auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung hinzuweisen.

Handlungsempfehlung:

Auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann verzichtet werden. Dies ist insbesondere dann sinnvoll, wenn der Vorsteuerabzug eröffnet werden soll und die Steuerpflicht der Ausgangsumsätze für die Leistungsempfänger nicht zu einer Mehrbelastung führt, da ausschließlich (oder zumindest überwiegend) an zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer geliefert bzw. geleistet wird. Bei Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist die geschuldete Umsatzsteuer (abzgl. Vorsteuern) nach den üblichen Regeln in den Voranmeldungen zu erklären und an das Finanzamt abzuführen. Hat der Unternehmer zur Regelbesteuerung optiert, ist er an diese Entscheidung fünf Jahre gebunden.

3. Überprüfung der Miete bei verbilligter Vermietung

Wird eine Wohnung verbilligt vermietet – was insbesondere bei der Vermietung an nahe Angehörige vorkommt, so ist zu beachten, dass gesetzlich ggf. der Werbungskostenabzug eingeschränkt ist. Insoweit gilt:

- Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich und die auf die Wohnung entfallenden Werbungskosten können in vollem Umfang geltend gemacht werden.
- Beträgt die Miete dagegen weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete, so können Werbungskosten nur anteilig geltend gemacht werden; die Miete ist auch in diesem Fall in vollem Umfang als Einnahme anzusetzen.

Wird der Werbungskostenabzug eingeschränkt, so kann sich dies sehr nachteilig auswirken, insbesondere dann, wenn umfangreiche Erhaltungsaufwendungen anfallen oder Finanzierungskosten und Abschreibungen zu berücksichtigen sind.

Bei der ortsüblichen Marktmiete soll es sich um die Kaltmiete zzgl. gezahlter Umlagen handeln. Maßgeblich ist dabei die Miete für eine Wohnung in vergleichbarer Lage, vergleichbarer Art und Ausstattung.

Der Vergleich der vereinbarten Miete mit der ortsüblichen Miete ist nun nicht nur bei Abschluss des Mietverhältnisses vorzunehmen, sondern auch bei einem laufenden Mietverhältnis. Nimmt der Vermieter bei einem laufenden Mietverhältnis keine Mieterhöhungen vor und steigt andererseits die ortsübliche Miete – wie aktuell in größeren Städten –, so kann dies dazu führen, dass ab einem gewissen Punkt die 66 %-Grenze unterschritten wird und eine deutliche Einschränkung des Werbungskostenabzugs greift.

Handlungsempfehlung:

Im Falle einer verbilligten Vermietung sollte regelmäßig die vereinbarte Miete mit der aktuellen ortsüblichen Miete verglichen werden. Dabei können Mieten für vergleichbare Wohnungen oder Angaben aus einem Mietspiegel herangezogen werden. Die ermittelten Zahlen sollten dokumentiert werden. Droht ein Unterschreiten der 66 %-Grenze, so ist zu prüfen, ob eine Mieterhöhung sinnvoll ist und durchgesetzt werden kann.

Des Weiteren ist bei Mietverträgen mit nahen Angehörigen, wie z.B. den eigenen Kindern, stets darauf zu achten, dass die Anerkennung des Mietverhältnisses – und damit des Werbungskostenabzugs – daran geknüpft ist, dass die Vertragsbeziehungen einem Fremdvergleich standhalten und die vertraglichen Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt werden.

4. Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung: Verpächterwahlrecht ermöglicht in manchen Fällen das Hinausschieben der Betriebsaufgabe

Der Rechtsformgestaltung „Betriebsaufspaltung“ kommt in der Praxis eine außerordentlich hohe Bedeutung zu. Begrifflich wird dann von einer Betriebsaufspaltung gesprochen, wenn betriebliche Funktionen, die von einem Unternehmen wahrgenommen werden können, auf zwei oder mehrere rechtlich selbständige Rechtsträger aufgeteilt werden und hinter diesen Rechtsträgern die gleichen Personen stehen. Eine solche Konstellation wird insbesondere aus Haftungsgründen gewählt, da hierbei die Haftungsmasse des operativ tätigen und damit risikobehafteten Betriebsunternehmens dadurch gemindert wird, indem das wertvolle Anlagevermögen rechtlich separat gehalten wird.

Voraussetzung für das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsaufspaltung ist eine **personelle und sachliche Verflechtung** zwischen Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft. Eine personelle Verflechtung ist dann gegeben, wenn die Personen, die hinter den beiden Unternehmen stehen, auf diese einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben können, welcher im Zweifel dann vorliegt, wenn in beiden Unternehmen eine Willensdurchsetzung mittels Stimmmehrheit erfolgen kann. Eine sachliche Verflechtung ist dann gegeben, wenn das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft mindestens eine für diese wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt. Dies kann z.B. ein betrieblich genutztes Grundstück sein.

Liegt eine steuerliche Betriebsaufspaltung vor, so hat dies insbesondere zur Folge, dass die an sich vermögensverwaltend tätige **Besitzgesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt**. Dies bedeutet auch, dass die überlassenen Wirtschaftsgüter bei der Besitzgesellschaft als Betriebsvermögen steuerlich verhaftet sind und mithin Wertsteigerungen insoweit bei deren späterer Realisierung der Besteuerung unterliegen. Auch die Anteile an der Betriebsgesellschaft zählen zum steuerlichen Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft.

Problematisch ist nun, dass **bei Wegfall der personellen Verflechtung grundsätzlich eine Betriebsaufgabe gegeben ist** mit der Folge, dass die stillen Reserven im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens einschließlich der Anteile an der Betriebsgesellschaft aufzudecken und zu versteuern sind. So lag auch der Urteilsfall, über den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte. Konkret ging es um – verkürzt dargestellt – folgenden Fall:

- J und sein Sohn U waren Gesellschafter der P-GbR, an der sie jeweils hälftig beteiligt waren. Die P-GbR vermietete seit 1.5.2002 ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude zur betrieblichen Nutzung an die P-GmbH. Das Grundstück befand sich im Bruchteilseigentum der Gesellschafter J und U, wurde steuerlich also dem Sonderbetriebsvermögen der GbR zugerechnet.
- An der P-GmbH waren J zu 48,8 % und U zu 51,2 % beteiligt. Die P-GmbH handelte mit Textilien, die von ihrer ausländischen Tochtergesellschaft P-Srl hergestellt wurden.
- Zum 30.1.2008 übertrug J seinen Anteil an der P-GmbH unentgeltlich auf U.
- Ende 2008 errichteten J und U eine GmbH & Co. KG, in die die Anteile an der P-GbR eingebracht wurden, so dass das Grundstück, welches bislang von J und U gehalten und über die P-GbR vermietet wurde, in das Eigentum der GmbH & Co. KG überging.
- Das Finanzamt vertrat nun die Auffassung, dass die Betriebsaufspaltung zwischen der P-GbR und der P-GmbH zum 30.1.2008 wegen Wegfalls der personellen Verflechtung geendet habe. Dadurch sei es zu einer Betriebsaufgabe für die P-GbR gekommen, die zu einem Aufgabegewinn in Höhe der stillen Reserven in den Anteilen an der P-GmbH von 50 000 € und der stillen Reserven des Grundstücks von 57 626 € geführt habe.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 17.4.2019 (Aktenzeichen IV R 12/16) das Vorliegen einer **Betriebsaufgabe bei der P-GbR verneint**. Insoweit war entscheidend:

- Die P-GbR hat im Streitjahr 2008 bis zu deren Übergang auf die neu gegründete GmbH & Co. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Die auf die Vermietung des Grundstücks beschränkte Tätigkeit der GbR war bis zum 30.1.2008 infolge einer Betriebsaufspaltung zwischen der P-GbR und der P-GmbH als Gewerbebetrieb anzusehen.
- Allerdings hat die Betriebsaufspaltung am 30.1.2008 geendet. Nur bis zur Übertragung der Gesellschaftsanteile an der P-GmbH auf U am 30.1.2008 bestand eine personelle Verflechtung, denn nach diesem Zeitpunkt konnte alleine U in der P-GmbH seinen Willen durchsetzen.
- Das Ende der Betriebsaufspaltung hat nicht zu einer Betriebsaufgabe geführt, weil die P-GbR ihren Gewerbebetrieb nach den Grundsätzen der Betriebsverpachtung fortgeführt hat. Dementsprechend ist bei der P-GbR zum einen kein Aufgabegewinn entstanden, und zum anderen hat die P-GbR weiterhin bis zu ihrem Untergang durch die Anteilsvereinigung gewerbliche Einkünfte erzielt.

Mit Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung kann also eine Betriebsaufgabe mit Versteuerung der stillen Reserven vermieden werden, wenn die Voraussetzungen für eine **Betriebsverpachtung im Ganzen** vorliegen und keine Betriebsaufgabe erklärt wird. Nach den Rechtsprechungsgrundsätzen reicht es für eine gewerbliche Betriebsverpachtung aus, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände verpachtet werden. Wird lediglich ein Betriebsgrundstück, ggf. in Verbindung mit Betriebsvorrichtungen, verpachtet, so liegt nur dann eine Betriebsverpachtung vor, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Für Groß- und Einzelhandelsunternehmen wird nach der neueren Rechtsprechung angenommen, dass die gewerblich genutzten Räume regelmäßig den wesentlichen Betriebsgegenstand bilden und dem Gewerbe das Gepräge geben – anders als etwa bei dem produzierenden Gewerbe. Dies war vorliegend gegeben. Mit der Einbringung des Vermögens der GbR in die neu gegründete GmbH & Co. KG lag steuerliches Betriebsvermögen auf Grund gewerblicher Prägung vor.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass in bestimmten Fällen auch steuerliche Betriebsaufspaltungen ohne Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven beendet werden können. Solche Fälle sind allerdings steuerlich hochsensibel und bedürfen zwingend eingehender steuerlicher Beratung.

5. Nicht geltend gemachte Sonderbetriebsausgaben können später nicht nachgeholt werden

Entstehen beim Gesellschafter einer Personengesellschaft Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Beteiligung, so können diese steuerlich bei den Einkünften aus der Beteiligung mindernd berücksichtigt werden. Begrifflich wird von Sonderbetriebsausgaben gesprochen. Als Beispiele können genannt werden Fahrtkosten zur Gesellschafterversammlung oder auch Kosten der Refinanzierung des Anteils erwerbs bzw. der Einlageleistung.

Solche Sonderbetriebsausgaben liegen auch dann vor, wenn sich der Gesellschafter im Hinblick auf seine Beteiligung betriebswirtschaftlich, steuerlich oder rechtlich beraten lässt. Nun ist zu beachten, dass **Sonderbetriebsausgaben steuerlich zwingend in der Gewinnfeststellungserklärung der Personengesellschaft erklärt werden müssen**. Trägt der Gesellschafter diese Kosten selbst (was der Regelfall sein dürfte), so muss er die getragenen Aufwendungen der Gesellschaft mitteilen, damit diese die Kosten in der Gewinnfeststellungserklärung berücksichtigen kann. Dieser Umstand wird dann problematisch, wenn die anderen Gesellschafter von den Aufwendungen nichts erfahren sollen. So lag auch ein Streitfall, den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte.

Im Jahr 2008 kam es zum Streit zwischen den beiden Gesellschaftern (damals Ehegatten) einer KG. Die Gesellschafterin F beauftragte in diesem Zusammenhang eine Rechtsanwaltskanzlei. Die abgerechneten Leistungen standen im Zusammenhang mit der Wahrnehmung von Gesellschaftsrechten bei der KG und der Komplementär-GmbH, nachdem sie davon erfahren hatte, dass der Gesellschafter E sich, ohne einen Gesellschafterbeschluss herbeigeführt zu haben, von der KG ein Darlehen über 50 000 € gewährt und ein auch von ihm privat genutztes Fahrzeug geleast hatte und der F die Einsichtnahme in die Buchhaltung der KG verweigert wurde. Die Gesellschafterin beglich die Rechtsanwaltskosten noch in 2008 aus ihren privaten Mitteln. In der Gewinnfeststellung 2008 der KG wurden diese nicht berücksichtigt (weder erklärt noch festgestellt).

Die Ehe zwischen den Gesellschaftern wurde im November 2008 geschieden. Nachdem die Gesellschafterin nun in 2009 sämtliche Anteile der KG übernommen hatte, machte diese die in 2008 getragenen Rechtsanwaltskosten in der Gewinnfeststellung 2009 geltend und verwies auf die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs. Der Ausweis des Eigenkapitals sei nicht nur zum 31.12.2008 fehlerhaft gewesen, sondern auch noch im Streitjahr 2009. Denn es sei für den Vortrag des Eigenkapitals in das Folgejahr nicht auf dessen Saldo abzustellen, sondern auf die verschiedenen Teilbeträge, aus denen sich der Saldo zusammensetze.

Der Bundesfinanzhof bestätigt nun aber mit Urteil vom 17.6.2019 (Aktenzeichen IV R 19/16), dass für Sonderbetriebsausgaben, die aus privaten Mitteln bestritten worden sind und im Jahr der Entstehung des Aufwands nicht berücksichtigt wurden, eine erfolgswirksame Nachholung in einem Folgejahr nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs nicht in Betracht kommt. Mit der Bezahlung der Rechtsanwaltskosten in 2008 durch die Gesellschafterin hätte richtigerweise eine Einlage im Sonderbetriebsvermögen gebucht werden müssen. Eine unterlassene Einlagebuchung kann nun später aber nicht erfolgswirksam nachgeholt werden.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass vom Gesellschafter getragene Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Beteiligung zwingend in der Gewinnfeststellungserklärung der Gesellschaft im Wirtschaftsjahr der Entstehung des Aufwands zu erfassen sind. Aus diesem Grund sollte regelmäßig von der Gesellschaft vor Erstellung der Gewinnfeststellungserklärung bei den Gesellschaftern abgefragt werden, ob solche Aufwendungen vorliegen.

6. Grundstücksenteignung kein steuerlich relevantes privates Veräußerungsgeschäft

Werden vermietete Immobilien innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder verkauft, so wird der erzielte Veräußerungsgewinn steuerlich erfasst. Erfolgt die Veräußerung hingegen erst nach Ablauf dieses **Zehnjahreszeitraums**, bleiben die Wertsteigerungen der Immobilie insgesamt steuerfrei.

Auch wenn diese steuerliche Regelung zur Erfassung von Wertsteigerungen bei Verkauf innerhalb der Zehnjahresfrist schon lange existiert, stellen sich immer noch Abgrenzungsfragen. So war bislang ungeklärt, ob ein **Eigentumsverlust durch Enteignung** als Veräußerung anzusehen ist. Dies hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 23.7.2019 (Aktenzeichen IX R 28/18) verneint.

Im Streitfall hatte der Stpfl. an einem unbebauten Grundstück im Jahr 2005 einen zusätzlichen Miteigentumsanteil durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung erworben. Hierdurch wurde er Alleineigentümer des Grundstücks. Im Jahr 2008 führte die Stadt, in der das Grundstück belegen war, ein Bodensonderungsverfahren durch und erließ einen dieses Grundstück betreffenden und an den Stpfl. gerichteten Sonderungsbescheid nach dem Bodensonderungsgesetz, mit dem das Eigentum an dem Grundstück auf die Stadt überging. Der Stpfl. erhielt eine Entschädigung i.H.v. 600 000 € für das gesamte Grundstück. Das Finanzamt sah in der Enteignung in Bezug auf den in der Zwangsversteigerung erworbenen Miteigentumsanteil ein Veräußerungsgeschäft und wollte den erzielten Gewinn versteuern.

Der Bundesfinanzhof verneinte dies aber. Entscheidend ist, dass die Begriffe „Anschaffung“ und „Veräußerung“ als Merkmale eines privaten Veräußerungsgeschäfts entgeltliche Erwerbs- und Übertragungsvorgänge erfassen, die wesentlich vom Willen des Stpfl. abhängen; sie müssen Ausdruck einer wirtschaftlichen Betätigung sein. An einer willentlichen Übertragung auf eine andere Person fehlt es, wenn – wie im Falle einer Enteignung – der Verlust des Eigentums am Grundstück ohne maßgeblichen Einfluss des Stpfl. (und ggf. auch gegen seinen Willen) stattfindet. In gleicher Weise kann es am willentlichen Erwerb bei Rechtsgeschäften zur Vermeidung einer Enteignung oder Umlegung fehlen.

Mit freundlichen Grüßen

Steuerberaterin

Marion **G**erhardt

Diplom-Wirtschaftsmathematikerin