

## Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 2/2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

wer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuert, muss gegenüber dem Finanzamt nicht in Vorlage treten. Die Erhöhung des Grenzwerts auf 600.000 Euro erleichtert den Zugang zur Ist-Besteuerung (Nr. 1). Der Vorsteuerabzug aus Mietereinbauten kann sogar dann in Betracht kommen, wenn im Übrigen steuerfreie Umsätze ausgeführt werden (Nr. 3). Es spielt keine Rolle mehr, ob Publikationen online oder auf Papier verkauft werden, weil jetzt in beiden Fällen der ermäßigte Steuersatz gilt (Nr. 4). Da die CO<sub>2</sub>-Bepreisung weiter erhöht worden ist, wurde auch die Entfernungspauschale erhöht (Nr. 5). Bei den Kapitaleinkünften hat der Gesetzgeber die Verlustverrechnungsmöglichkeiten erweitert (Nr. 11 und 12).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Ist-Besteuerung bei der Umsatzsteuer ab 1.1.2020**
- 2 Grenzüberschreitende Steuergestaltungen:** Neue Anzeigepflichten ab 2020
- 3 Mietereinbauten:** Wann ist der Mieter zum Vorsteuerabzug berechtigt?
- 4 Elektronische Publikationen:** Seit 18.12.2019 gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz
- 5 Klimapaket:** Höhere Entfernungspauschale ab 2021/2024
- 6 Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten:** Wann liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor?
- 7 Elektronische Kassen:** Pflicht zur Belegausgabe seit 1.1.2020
- 8 Sachzuwendungen:** Wann die monatliche Freigrenze von 44 Euro zur Anwendung kommt
- 9 Häusliches Arbeitszimmer:** Konsequenzen bei einer Veräußerung der Immobilie
- 10 Erstausbildung oder Erststudium:** Kein Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben
- 11 Kapitaleinkünfte (1):** Einschränkung der Verlustverrechnung, Uneinbringlichkeit oder Ausbuchung einer Forderung

## 1 Ist-Besteuerung bei der Umsatzsteuer ab 1.1.2020

Ein Unternehmer kann bei der Umsatzsteuer die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (=Ist-Besteuerung) anwenden bzw. beantragen, wenn er

- Freiberufler ist und nicht bilanziert oder
- von der Buchführungspflicht befreit ist oder

einen **Vorjahresumsatz** hatte, der **600.000 Euro** nicht überschreitet.

Durch das „Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ ist anstelle des bisherigen Grenzwerts von 500.000 Euro der **neue Wert von 600.000 Euro** getreten. Die Änderung erfolgte mit Wirkung zum 1.1.2020. Konsequenz ist, dass im Jahr 2020 der maßgebende Vorjahresumsatz der Umsatz des Jahres 2019 ist.

Das wirkt sich wie folgt aus:

- Hat der Umsatz im Jahr 2019 nicht mehr als 500.000 Euro betragen, kann die Ist-Besteuerung – wie bisher – im Jahr 2020 fortgesetzt werden.
- Hat der Umsatz im Jahr 2018 den Betrag von 500.000 Euro nicht überschritten und lag er in 2019 über 500.000 Euro, aber nicht über 600.000 Euro, kann die Ist-Besteuerung im Jahr 2020 ebenfalls fortgesetzt werden.
- Haben der Umsatz des Jahres 2018 und der Vorjahresumsatz (2019) jeweils mehr als 500.000 Euro betragen, aber die Umsatzgrenze von 600.000 Euro nicht überschritten, kann sich der Unternehmer die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten auf Antrag vom Finanzamt genehmigen lassen, wobei auch ein konkludenter Antrag ausreicht. Es ist sinnvoll, den Antrag möglichst bald zu stellen.

## 2 Grenzüberschreitende Steuergestaltungen: Neue Anzeigepflichten ab 2020

Das Gesetz über Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen basiert auf einer EU-Richtlinie, die bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umgesetzt werden musste. Die neuen Vorschriften zielen darauf ab, durch mehr Transparenz gegen aggressive grenzüberschreitende Steuerplanung vorzugehen. Sogenannte Intermediäre, wie Steuerberater, Buchhalter, Rechtsanwälte und Personen, die Steuerplanungsmodelle entwerfen und/oder anbieten, werden dadurch verpflichtet, Modelle zu melden, die als potenziell aggressiv gelten.

Die endgültige Gesetzesfassung geht – entgegen dem ursprünglichen Entwurf – nicht mehr über die EU-Richtlinie hinaus. Das heißt, dass **keine Meldepflicht für rein nationale Gestaltungen** besteht, sodass Steuerberater geplante Steuergestaltungen ihrer Mandanten im Inland nicht melden müssen, auch nicht anonymisiert.

Für grenzüberschreitende Gestaltungen sind die Mitgliedstaaten ab 2020 verpflichtet, die Informationen, die sie auf diesem Wege erhalten, über eine zentrale Datenbank automatisch untereinander auszutauschen. Dadurch soll es möglich sein, neue Gefahren der Steuervermeidung schneller zu erkennen und ihnen mit Maßnahmen gegen schädliche Modelle zu begegnen. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, Strafen gegen Intermediäre zu verhängen, die sich nicht an die Meldepflicht halten.

## 3 Mietereinbauten: Wann ist der Mieter zum Vorsteuerabzug berechtigt?

Ein Mieter, der in angemieteten Räumlichkeiten Ein- und Umbauten (=Mietereinbauten) im eigenen Namen vornehmen lässt, kann die Umsatzsteuer, die ihm hierfür von Bauhandwerkern in Rechnung gestellt wird, **bei einer entgeltlichen Weiterlieferung** an den Vermieter als **Vorsteuer abziehen**. Eine Weiterlieferung liegt vor, wenn der Mieter dem Vermieter nicht nur das zivilrechtliche Eigentum überträgt, sondern auch einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil zuwendet, der von diesem tatsächlich genutzt wird.

### Beispiel:

*Zwei Augenärzte gründeten eine Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer GbR, um ärztliche Leistungen zu erbringen. Die GbR mietete von der CV-GmbH (Vermieterin und Eigentümerin) im Einkaufscenter Räumlichkeiten (ca. 669 qm) gegen eine monatliche Nettokaltmiete von ca. 5.300 Euro für die Dauer von 15 Jahren (mit der Option auf weitere zweimal fünf Jahre). Die Vermietung erfolgte ausschließlich zum Betrieb einer augenärztlichen Tagesklinik. Zum Aus- und Umbau der Räumlichkeiten gewährte der Vermieter einen Baukostenzuschuss in Höhe von 500.000 Euro zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer. Die Parteien waren sich einig, dass der Mieter die bezuschussten Ausbaumaßnahmen im Falle seines Auszugs im Mietgegenstand belässt und nicht wieder rückgängig machen muss.*

*Die GbR ließ die erforderlichen Ein- und Umbauten im eigenen Namen durch Baufirmen durchführen. Die Baumaßnahmen umfassten u.a. Trockenbau- und Elektroarbeiten, nicht aber die Anschaffung von Untersuchungsgeräten und Behandlungstühlen. Die GbR macht die Vorsteuer aus diesen Bauleistungen geltend. Das Finanzamt lehnte den Vorsteuerabzug ab, weil die GbR ausschließlich steuerfreie Umsätze erzielt und es sich bei der Weiterveräußerung der „Mietereinbauten“ nicht um eine nachhaltige steuerbare Leistung gehandelt habe.*

Der Umsatzsteuer unterliegen die Umsätze, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt. In den Rahmen seines Unternehmens fallen nicht nur die Grundgeschäfte, die den eigentlichen Gegenstand der geschäftlichen Betätigung bilden, sondern auch die Hilfgeschäfte und Nebengeschäfte, ohne dass es hierbei auf die nachhaltige Ausführung dieser Geschäfte ankommt. Es genügt ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Haupttätigkeit. Dies gilt auch dann, wenn sich die Haupttätigkeit auf steuerfreie Umsätze bezieht. Dies entspricht dem EU-Recht.

Bei den Mieterein- oder -umbauten liegt eine sofortige Verschaffung der Verfügungsmacht durch Weiterlieferung des Mieters an den Eigentümer (Vermieter) vor, wenn dieser den Wert und die Substanz der Einbauten erlangt. Das ist zu bejahen, wenn der Mieter schon bei Beginn des Nutzungsverhältnisses auf sein Wegnahmerecht verzichtet, weil der Eigentümer ihm die Herstellungskosten erstattet oder diese mit dem Miet- oder Pachtzins verrechnet werden.

Der **Vorsteuerabzug** ist insoweit nicht ausgeschlossen, weil der **Ausschluss nur für solche Lieferungen** gilt, die für steuerfreie Umsätze verwendet werden. Zu den **steuerfreien Umsätzen** gehören auch die Lieferungen von Gegenständen, wenn der Unternehmer die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine steuerfreie Tätigkeit verwendet. Im vorliegenden Fall liegt jedoch keine Verwendung der Mieteinbauten für steuerfreie Heilbehandlungsleistungen vor, sondern für die steuerpflichtige Werklieferung an die CV-GmbH (Vermieterin).

#### 4 Elektronische Publikationen: Seit 18.12.2019 gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz

Umsätze mit Büchern, Zeitungen, Zeitschriften und vergleichbaren Erzeugnissen unterlagen bis zum 17.12.2019 nur dann dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent, wenn es sich um „körperliche“ Erzeugnisse handelte. Das hat sich durch das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ geändert. Das Änderungsgesetz ist am 17.12.2019 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden, sodass die neue Nr. 14 des § 12 Abs. 2 UStG **am 18.12.2019 in Kraft getreten** ist.

**Konsequenz:** Seit dem **18.12.2020** gilt der ermäßigte Steuersatz **unabhängig von der äußeren Form der Publikation**. Es werden körperliche und elektronische Erzeugnisse gleichbehandelt. Der ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent gilt **ausdrücklich auch für die Bereitstellung eines Zugangs zu Datenbanken**, die eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen oder Zeitschriften oder Teile davon enthalten.

**Nicht begünstigt** sind allerdings Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen Werbezwecken dienen, sowie Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen. Der ermäßigte Steuersatz gilt ebenfalls nicht für jugendgefährdende Trägermedien.

#### 5 Klimapaket: Höhere Entfernungspauschale ab 2021/2024

Die Bundesregierung hat im Rahmen ihres Klimaschutzprogramms 2030 eine CO<sub>2</sub>-Bepreisung beschlossen, die im Vermittlungsausschuss erhöht wurde. Alle zusätzlichen Einnahmen aus der CO<sub>2</sub>-Bepreisung sollen in Maßnah-

men zur Förderung des Klimaschutzes und zur Entlastung der Bürger verwendet werden. Durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung werden die Benzinpreise steigen. Wer mit einem Pkw den Weg zur Arbeit zurücklegt, kann sich kurzfristig nicht auf die höheren Kraftstoffpreise umstellen.

Zur Entlastung der Fernpendler wird (befristet vom 1.1.2021 bis zum 31.12.2023) die Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer um 0,05 Euro auf 0,35 Euro angehoben. Eine **weitere Erhöhung** ab dem 21. Kilometer **um 0,03 Euro auf 0,38 Euro** erfolgt für die Zeit vom **1.1.2024 bis zum 31.12.2026**. Die jeweils befristeten Anhebungen gelten auch auf Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung.

Mit dieser Maßnahme werden die Steuerpflichtigen entlastet, die einen besonders langen Arbeitsweg haben. Die Entlastung erfolgt **unabhängig vom benutzten Verkehrsmittel**. Mit der zusätzlichen Erhöhung um 0,05 Euro auf 0,35 Euro und um weitere 0,03 Euro wird für eine Übergangszeit pauschalierend ein Teil der Aufwendungen zurückgegeben, die sich durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung ergeben werden. Im Übrigen bleibt die Entfernungspauschale von 0,30 Euro je Entfernungskilometer bis zu einer Entfernung von 20 Kilometer unverändert bestehen.

#### 6 Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten: Wann liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor?

Die Zwischenschaltung einer nahestehenden Person bei Grundstücksgeschäften kann ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten sein, wenn damit beabsichtigt wird, einen gewerblichen Grundstückshandel zu vermeiden. Eine solche rechtsmissbräuchliche Gestaltung wird vom Finanzamt nicht anerkannt. Es gibt keine allgemeine Definition, unter welchen Voraussetzungen von einer „unangemessenen rechtlichen Gestaltung“ (§ 42 Abs. 2 Abgabenordnung) auszugehen ist. Maßgebend sind die gesamten Umstände, die im Einzelfall festzustellen und zu würdigen sind. Es liegt **kein Missbrauch** vor, wenn der Ehegatte, der das Grundstück erwirbt, selbst durch die Erschließung die Wertsteigerung der Grundstücke herbeiführt. Diese Wertsteigerung, die durch den Erwerber herbeigeführt wurde, steht aber einer abweichenden steuerrechtlichen Zurechnung der Einkunftsquelle (hier: an den Ehemann) grundsätzlich entgegen.

##### Beispiel:

*Die Eheleute betreiben einen landwirtschaftlichen Betrieb in der Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Der Ehemann überließ der GbR mehrere Grundstücke zur Nutzung. Er verkaufte mit notariellem Vertrag vom 6.10.2006 die Grundstücke an seine Ehefrau, die die Grundstücke baureif machen und parzelliert weiterverkaufen sollte. Der Kaufpreis wurde zwar sofort fällig gestellt, allerdings so gestundet, dass er erst ab dem Verkauf des sechsten Bauplatzes in Höhe des jeweils erzielten Erlöses bis Ende des Jahres 2011 ratierlich zu erbringen war. Verzinsungsabreden bestanden nicht, ebenso wenig war eine*

*Verzinsungsmöglichkeit vereinbart, die bei Zahlungsverzug eintreten würde.*

*Die Ehefrau schloss Ende Oktober 2006 mit der Gemeinde einen Erschließungsvertrag ab. Die Erschließung wurde durch ein Ingenieur- und Architektenbüro koordiniert. Zur Finanzierung der von der Ehefrau zu tragenden Erschließungskosten nahm sie im November 2006 zwei Darlehen auf, deren Rückzahlung durch eine Grundschuld auf im Eigentum des Ehemanns stehenden Grundstücken gesichert wurde. Nach Abschluss der Erschließungsarbeiten veräußerte die Ehefrau bis ins Jahr 2012 hinein sukzessive die parzellierten Baugrundstücke. Die Kaufpreiszahlungen an den Ehemann nahm die Ehefrau (nach Maßgabe der vertraglichen Vereinbarungen) ab August 2007 auf.*

*Finanzamt und auch das Finanzgericht gingen von einem Gestaltungsmissbrauch aus und rechneten die Gewinne allein dem Ehemann zu.*

Der BFH macht deutlich, dass Einkünfte grundsätzlich dem zuzurechnen sind, der sie „erzielt“ hat. Einkünfte sind steuerrechtlich nicht zwangsläufig der Person zuzurechnen, die im Außenverhältnis die Rechtsgeschäfte abschließt, an die die Besteuerung anknüpft. Entscheidend ist vielmehr, auf wessen **Rechnung und Gefahr** die Besteuerungstatbestände verwirklicht werden. Speziell bei betrieblichen Einkunftsarten sind die Einkünfte dem Unternehmer zuzurechnen, d.h. demjenigen, der **Unternehmerinitiative entfaltet und das Unternehmerrisiko** trägt. Das ist derjenige, nach dessen Willen und auf dessen Rechnung und Gefahr das Unternehmen in der Weise geführt wird, dass sich der Erfolg oder Misserfolg in seinem Vermögen unmittelbar niederschlägt.

Das Finanzgericht hat bei seiner Entscheidung unberücksichtigt gelassen, dass der Wertschöpfungsprozess zum Zeitpunkt der Übertragung der Grundstücke auf die Ehefrau im Oktober 2006 noch nicht abgeschlossen war. Erst durch deren Erschließung entwickelten sich die Grundstücke vom Rohbauland zum baureifen Land. Erst hierdurch wurden Objekte mit einer anderen Marktgängigkeit geschaffen, die einen gewerblichen Grundstückshandel begründen konnten.

**Grund für die Auseinandersetzung mit dem Finanzamt:** Die Grundstücke gehörten zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen. Durch die **Veräußerung an die Ehefrau** werden stille Reserven aufgedeckt, die den landwirtschaftlichen Gewinn erhöhen, aber **nicht der Gewerbesteuer unterliegen**. Bei der Veräußerung der baureifen Grundstücke durch die Ehefrau handelt es sich um einen gewerblichen Grundstückshandel, der auch der Gewerbesteuer unterliegt.

## 7 Elektronische Kassen: Pflicht zur Belegausgabe seit 1.1.2020

Wer seine Einnahmen mithilfe eines elektronischen Kassensystems erfasst, muss seit dem 1.1.2020 jeden Geschäftsvorfall einzeln, vollständig, richtig, zeitnah und ge-

ordnet aufzeichnen. Das alleine reicht jedoch noch nicht aus, weil über jeden Verkauf ein Beleg zu erstellen ist, der den Kunden zur Verfügung gestellt werden muss (**Belegausgabepflicht**). Das gilt selbst dann, wenn der Kunde keinen Beleg haben will.

Es besteht allerdings die Möglichkeit, sich von der Belegausgabepflicht befreien lassen, wenn es sich um den Verkauf von **Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen** handelt. Der Antrag ist **beim zuständigen Finanzamt** zu stellen. Das Finanzamt kann dann nach pflichtgemäßem Ermessen von der Belegausgabepflicht befreien. Voraussetzung ist, dass die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird. Der **Verzicht** auf die Belegausgabepflicht kann **sofort rückwirkend** bewilligt werden.

**Hinweis:** Wer **keine elektronische Kasse** hat, unterliegt nicht dieser Belegausgabepflicht.

Offen ist, welche Konsequenzen drohen, wenn jemand gegen die Belegausgabepflicht verstößt. **Nutzt** ein Unternehmer ein **elektronisches Kassensystem**, mit dem er **jeden Geschäftsvorfall** einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet, kann davon ausgegangen werden, dass er alle Einnahmen zutreffend erfasst hat und somit eine ordnungsgemäße Buchführung vorliegt. Bei einem Verstoß gegen die Belegausgabepflicht kann also nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass ein Buchführungsmangel vorliegt, der das Finanzamt berechtigen würde, die Einnahmen um einen geschätzten Betrag zu erhöhen.

## 8 Sachzuwendungen: Wann die monatliche Freigrenze von 44 Euro zur Anwendung kommt

Kurz vor Ende des Gesetzgebungsverfahrens ist im sogenannten Jahressteuergesetz 2019 **die Besteuerung von Sachbezügen verschärft** worden. In der Praxis gab es immer wieder Probleme bei der Abgrenzung von Barlohn und Sachlohn. Der BFH hatte 2018 in zwei Urteilen seine Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen Sachleistungen und Geldleistungen geändert. Als Reaktion auf diese Rechtsprechung ist nunmehr gesetzlich geregelt worden, wann eine Sachleistung vorliegt. Es wird nunmehr festgeschrieben, dass zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten, zu den Einnahmen in Geld gehören. **Ausgenommen** sind Gutscheine und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen.

Gutscheine und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen, sind steuerfrei, wenn sie 44 Euro im Monat nicht überschreiten und der Arbeitgeber diese Vorteile zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt.

## 9 Häusliches Arbeitszimmer: Konsequenzen bei einer Veräußerung der Immobilie

Der Gewinn aus dem Verkauf einer privaten Immobilie ist steuerpflichtig, wenn er innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb erfolgt. Bei selbstgenutztem Wohneigentum ist der Veräußerungsgewinn allerdings steuerfrei, wenn die Immobilie

- im Zeitraum zwischen Anschaffung/Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder
- im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Das Finanzgericht Köln hat entschieden, dass der Gewinn aus dem Verkauf einer selbstgenutzten Wohnung auch dann in vollem Umfang steuerfrei ist, wenn zuvor Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer abgesetzt wurden. Diese Entscheidung hat auch Auswirkungen bei Gewinneinkünften.

### Beispiel:

*Ein Ehemann (Lehrer) und seine Ehefrau (Journalistin) erzielten beide Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit und machten für ein beruflich genutztes Arbeitszimmer in der Wohnung jeweils Werbungskosten in Höhe von 1.250 Euro geltend. Die Eigentumswohnung hatte eine Wohnfläche von insgesamt 130 qm. Davon entfielen auf das häusliche Arbeitszimmer 25 qm (=19,23 Prozent der Gesamtwohnfläche).*

*Die Eheleute verkauften die selbstgenutzte Wohnung innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb. Das Finanzamt unterwarf den auf das Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinn von 35.575 Euro der Besteuerung, da insoweit keine steuerfreie eigene Wohnnutzung vorliege.*

Das **Finanzgericht Köln** vertritt die Auffassung, dass ein häusliches Arbeitszimmer im privaten Bereich **nicht zu einer anteiligen Besteuerung des Veräußerungsgewinns** führt. Das Arbeitszimmer ist nämlich in den privaten Wohnbereich integriert und stellt **kein selbstständiges Wirtschaftsgut** dar. Eine Besteuerung würde außerdem im klaren Widerspruch zur gesetzlichen Regelung stehen, die ein generelles Abzugsverbot für Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers vorschreibt. Die vom Finanzamt zunächst eingelegte Revision wurde wieder zurückgenommen.

**Gewinneinkünfte:** Hier gelten andere Regelungen. Betrieblich genutzte Gebäudeteile, die im Eigentum des Unternehmers stehen, sind eigenständige Wirtschaftsgüter, die grundsätzlich zum Betriebsvermögen gehören. **Stille Reserven**, die sich im Betriebsvermögen gebildet haben, werden bei einer späteren Entnahme bzw. bei einem späteren Verkauf gewinnerhöhend aufgelöst. Es gibt allerdings eine **Bagatellgrenze**, wonach der Unternehmer eine Zuordnung zum Betriebsvermögen unterlassen kann,

wenn der anteilige Gebäude- und Grundstückswert nicht mehr als 1/5 des gemeinen Werts (Marktwerts) und nicht mehr als 20.500 Euro beträgt (Wahlrecht). **Konsequenz:** Ohne Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die Grundsätze anwendbar, die das Finanzgericht Köln aufgestellt hat.

## 10 Erstausbildung oder Erststudium: Kein Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hatte über mehrere Verfassungsbeschwerden zu entscheiden, bei denen es darum ging, ob es gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes verstößt, wenn Aufwendungen für eine Erstausbildung oder für ein Erststudium nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Das BVerfG hat entschieden, dass die bestehenden Regelungen verfassungsgemäß sind. Es verstößt also nicht gegen das Grundgesetz, wenn Aufwendungen für eine Erstausbildung oder für ein Erststudium nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen.

Steuerlich ist nach wie vor die Unterscheidung zwischen Fortbildungskosten und Ausbildungskosten wesentlich, weil

- **Fortbildungskosten** ohne Einschränkung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden können. Für den, der bereits eine erstmalige Berufsausbildung abgeschlossen hat, ist **jede weitere Berufsausbildung** (also auch ein Erststudium) als Fortbildung einzustufen,
- die Kosten für die **eigene Berufsausbildung** (erste Berufsausbildung) bis zu 6.000 Euro im Kalenderjahr als Sonderausgaben abgezogen werden können und
- Kosten für die **eigene Berufsausbildung** (erste Berufsausbildung), die über 6.000 Euro im Kalenderjahr hinausgehen, steuerlich nicht abgezogen werden dürfen.

Grundsätzlich gilt, dass immer dann, wenn bereits eine erstmalige Berufsausbildung abgeschlossen worden ist, jede weitere Berufsausbildung (also auch ein Erststudium) als Fortbildung einzustufen ist. Die Abgrenzung sieht wie folgt aus:

- Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder für ein Studium sind nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, wenn **zuvor** bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen worden ist.
- Ein Werbungskostenabzug ist auch dann möglich, wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines **Dienstverhältnisses** stattfindet.
- Eine **Berufsausbildung oder ein Studium** liegt vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von zwölf Monaten bei vollzeitiger Ausbildung stattfindet und mit einer Abschlussprüfung endet.

- Eine **geordnete Ausbildung** liegt vor, wenn diese auf der Grundlage von Rechts- und Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird.
- Ist eine **Abschlussprüfung** nach dem Ausbildungsplan **nicht vorgesehen**, gilt die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen.
- Eine Berufsausbildung als Erstausbildung hat auch derjenige abgeschlossen, der die **Abschlussprüfung** noch einer **Mindestdauer von zwölf Monaten** bestanden hat, ohne dass er zuvor die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hat.

Was als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden darf, richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Zu den abziehbaren Aufwendungen gehören z.B. Lehrgangs-, Schul- oder Studiengebühren, Arbeitsmittel, Fachliteratur, Fahrten zwischen Wohnung und Ausbildungsort, Mehraufwendungen für Verpflegung, Mehraufwendungen wegen auswärtiger Unterbringung. Die Regelungen zur Entfernungspauschale und zum häuslichen Arbeitszimmer gelten hier entsprechend.

### 11 Kapitaleinkünfte (1): Einschränkung der Verlustverrechnung, Uneinbringlichkeit oder Ausbuchung einer Forderung

Das neue Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen enthält eine neue Regelung, die bei **Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung, Ausbuchung oder Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter** die Verlustverrechnung stark einschränkt. Diese Neuregelung ist **erstmalig auf Verluste anzuwenden**, die nach dem **31.12.2019** entstehen.

Verluste aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung, aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter, aus der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter auf einen Dritten oder aus dem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit Kapitaleinkünften, dürfen **nur bis zur Höhe von 10.000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden**. Soweit diese Verluste nicht verrechnet werden dürfen, können sie **auf Folgejahre** übertragen werden. Die Verrechnung darf auch in den Folgejahren nur mit Einkünften aus Kapitalvermögen erfolgen. Die Verrechnung ist in den Folgejahren ebenfalls auf jeweils 10.000 Euro pro Jahr begrenzt.

### 12 Kapitaleinkünfte (2): Einschränkung bei Termingeschäften

Das neue Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen enthält eine neue Regelung, die die Verlustverrechnung bei Termingeschäften stark einschränkt. Diese Neuregelung

**ist erstmals auf Verluste anzuwenden**, die nach dem **31.12.2020** entstehen. Verluste aus Termingeschäften, z.B. aus dem Verfall von Optionen, dürfen nur noch mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit den Erträgen aus Stillhaltergeschäften ausgeglichen werden. Die Verluste dürfen **nicht mit anderen Kapitalerträgen** und auch nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden. Außerdem ist die Verrechnung dieser Verluste **im Entstehungsjahr auf 10.000 Euro begrenzt**.

Soweit diese Verluste nicht verrechnet werden dürfen, können sie **auf Folgejahre** übertragen werden, wobei die Verrechnung ebenfalls auf jeweils 10.000 Euro pro Jahr begrenzt ist. Außerdem darf auch in den Folgejahren die Verrechnung nur mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit den Erträgen aus Stillhaltergeschäften erfolgen.

### 13 Wahlrecht: Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen

Hat der Unternehmer das Wahlrecht, eine Leistung dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuzuordnen, muss er dieses Wahlrecht bis zum Ablauf der Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung ausüben. Die Wahl musste in der Vergangenheit bis zum 31.5. des Folgejahres getroffen werden und für die Jahre ab 2018 bis zum 31.7. des Folgejahres. Hat der Unternehmer seine Wahl nicht erkennbar ausgeübt, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Der BFH hat nunmehr Zweifel, ob diese Fristsetzung dem EU-Recht widerspricht. Der BFH hat daher den EuGH um Klärung gebeten (BFH, Beschluss vom 18.9.2019, Az. XI R 3/19).

#### Beispiel:

*Ein Freiberufler errichtete ein Einfamilienhaus mit einer Gesamtnutzfläche von ca. 150 qm, wovon ca. 17 qm auf das Arbeitszimmer entfallen (Fertigstellung 2018). Der Freiberufler reichte seine Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2018 erst am 28.9.2019 beim Finanzamt ein. In seinen zuvor eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen machte der Unternehmer für die Errichtung des Arbeitszimmers keine anteiligen Vorsteuern geltend. Das Finanzamt lehnte den Vorsteuerabzug ab, weil er die Zuordnung des Zimmers zum Unternehmensvermögen nicht rechtzeitig (bis zum 31.7. des Folgejahres) vorgenommen hatte.*

In einem Fall, der dem Beispiel vergleichbar ist, hat der BFH – entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung – Zweifel, ob ein EU-Mitgliedstaat eine Ausschlussfrist für die Zuordnung zum Unternehmensvermögen vorsehen darf. Das EU-Recht über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem geht ausdrücklich von einer „Zuordnung“ von Gegenständen aus. Das EU-Recht enthält jedoch keine näheren Regelungen hierzu. Der BFH hat deshalb Zweifel, ob ein Mitgliedstaat eine Ausschlussfrist für die Zuordnung zum Unternehmensvermögen vorsehen darf. Der EuGH soll auch klären, welche Rechtsfolgen eine nicht (rechtzeitig) getroffene Zuordnungsentscheidung hat.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 2/2020

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

| Thema   | Volltext-Fundstelle  | Weitere Informationsquellen   |
|---|--|---|
| 1 <b>Ist-Besteuerung ab 2020</b>                                    | § 20 Abs. 1 EStG in der ab 2020 geltenden Fassung  | –   |
| 2 <b>Mitteilungspflicht bei grenzüberschreitenden Gestaltungen</b>  | §§ 138d bis 138k AO  | Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen   |
| 3 <b>Mietereinbauten</b>  | BFH, Urteil vom 13.11.2019, Az. V R 5/18<br><a href="http://www.juris.bundesfinanzhof.de">www.juris.bundesfinanzhof.de</a>   | § 15 UStG   |
| 4 <b>Elektronische Publikationen</b>                                | § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG (anzuwenden seit 18.12.2019)   | –   |
| 5 <b>Klimapaket: Erhöhung der Entfernungspauschale ab 2021/2024</b> | Artikel 2 des Entwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht<br><a href="http://www.bundestag.de">www.bundestag.de</a>   | § 9 Abs. 1 Nr. 4 in Verbindung mit § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG  |
| 6 <b>Grundstücksübertragungen</b>                                   | BFH, Urteile vom 10.7.2019, Az. X R 21/17; Az. X R 22/17<br><a href="http://www.juris.bundesfinanzhof.de">www.juris.bundesfinanzhof.de</a>   | §§ 42, 148 AO   |
| 7 <b>Elektronische Kasse</b>  | § 146a AO  | Verweis zu § 148 AO   |
| 8 <b>Sachzuwendungen</b>  | § 8 Abs. 1 EStG<br>§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG<br>(ab 2020 geltende Fassung)   | Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften<br><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a> |
| 9 <b>Häusliches Arbeitszimmer</b>                                   | FG Köln, Urteil vom 20.3.2018, Az. 8 K 1160<br>Revisionsrücknahme BFH-Az. IX R 11/18<br><a href="http://www.justiz.nrw.de">www.justiz.nrw.de</a><br><a href="http://www.juris.bundesfinanzhof.de">www.juris.bundesfinanzhof.de</a> | § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG; § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1 EStG;<br>§ 8 EStDV   |
| 10 <b>Erstausbildung/ Erststudium</b>                               | BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019, Az. 2 BvL 22/14; 2 BvL 27/14; 2 BvL 26/14; 2 BvL 25/14; 2 BvL 24/14; 2 BvL 23/14<br><a href="http://www.bundesverfassungsgericht.de">www.bundesverfassungsgericht.de</a>                         | § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG  |
| 11 <b>Kapitaleinkünfte (1): Forderung</b>                           | § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG in der ab 2020 geltenden Fassung   | Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen<br><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>                         |
| 12 <b>Kapitaleinkünfte (2): Termingeschäfte</b>                     | § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG in der ab 2020 geltenden Fassung   | Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen<br><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>                         |
| 13 <b>Wahlrecht: Zuordnung zum Unternehmen</b>                      | BFH, Beschluss vom 19.9.2019, Az. XI R 3/19<br><a href="http://juris.bundesfinanzhof.de">juris.bundesfinanzhof.de</a>  | –   |