

# Mandanten- Brief

September 2019

## 1. Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

Zur Entlastung des angespannten Wohnungsmarkts gibt es jetzt eine **steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus**. Mit einer **befristeten Sonderabschreibung** soll die Schaffung günstiger Mietwohnungen gefördert werden. Die Förderung ist die **Neuaufgabe eines Vorhabens**, das in der letzten Legislaturperiode noch gescheitert war, jetzt aber – wenn auch **mit einem halben Jahr Verzögerung** – von Bundestag und Bundesrat **verabschiedet** wurde. Im Vergleich zum ersten Anlauf sind die Abschreibungssätze niedriger ausgefallen. Dafür ist keine Beschränkung auf bestimmte Fördergebiete mehr vorgesehen.



- **Sonderabschreibung:** Die Sonderabschreibung beträgt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren **bis zu 5 %**. Zusammen mit der regulären Abschreibung können somit insgesamt **bis zu 28 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten** abgezogen werden.
- **Neubau:** Die Sonderabschreibung setzt voraus, dass die **Immobilie neu gebaut oder als Neubau angeschafft** oder Wohnraum durch **Aufstockung oder Anbau eines bestehenden Gebäudes** hergestellt wird. Ein Gebäude gilt als neu, wenn es im Jahr der Fertigstellung angeschafft wird. Zudem muss der **Bauantrag** oder die Bauanzeige für das Gebäude **zwischen dem 1. September 2018 und dem 31. Dezember 2021** gestellt werden. Auch bei der Anschaffung kommt es auf das Datum des Bauantrages an. Der Zeitpunkt der Fertigstellung spielt dagegen keine Rolle. Allerdings kann die Sonderabschreibung erstmals im Jahr der Fertigstellung oder des Kaufs erfolgen.
- **Randbedingungen:** Aufgrund EU-rechtlicher Vorgaben können **geförderte Wohnungen auch in einem anderen EU-Staat** entstehen. Umgekehrt wurde im Gesetz klargestellt, dass Wohnungen **nicht gefördert** werden, wenn sie **nur zur vorübergehenden Beherbergung** genutzt werden (Ferienwohnungen etc.). Außerdem sind Wohnungen nur dann begünstigt, wenn die **Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Miete** beträgt.
- **Baukostenlimit:** Hochpreisige Wohnungen sind von der Förderung ausgeschlossen. Die Förderung setzt die Einhaltung einer **Baukostenobergrenze von 3.000 Euro/m<sup>2</sup> Wohnfläche** voraus, wovon **maximal 2.000 Euro/m<sup>2</sup> Wohnfläche gefördert** werden. Die Bundesregierung hat allerdings zugesagt, die Baukostenobergrenze in Regionen mit angespannter Wohnungslage **zeitnah auf 3.500 Euro/m<sup>2</sup> anzuheben**. Die Grenzen gelten ausschließlich für das Gebäude selbst. Grundstück und Außenanlagen bleiben unberücksichtigt. Fallen höhere Kosten an, fällt die Förderung ohne jeden Ermessensspielraum komplett weg. Das gilt auch bei einer späteren Überschreitung der Obergrenze durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten in den drei Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung. Entsprechend sollte bei der Planung ein Puffer für nachträgliche Kosten vorgesehen werden.

Förderung von Neubau günstiger Mietwohnungen

Neuaufgabe eines gescheiterten Gesetzes aus der letzten Legislaturperiode

Abschreibung von bis zu 28 % in den ersten 4 Jahren

Förderung nur für Neubauten

Bauantrag zwischen 2018 und 2021

keine Förderung für Ferienwohnungen

Bau günstiger Mietwohnungen soll gezielt gefördert werden

Sonderabschreibung für maximal 2.000 Euro/m<sup>2</sup>, sofern Baukosten unter 3.000 Euro/m<sup>2</sup> liegen

- **Zweckbindung:** Die Flächen müssen **mindestens 10 Jahre** nach Fertigstellung **der Vermietung zu Wohnzwecken dienen**. Die Einhaltung der zehnjährigen Zweckbindung muss der Immobilienbesitzer auch dann nachweisen, wenn das Gebäude innerhalb der 10-Jahres-Frist verkauft wird. Ein Verstoß führt zur rückwirkenden Streichung der Sonderabschreibung. Außerdem sind nur **Kosten begünstigt, die auf die Wohnfläche entfallen**. Gemischt genutzte Räumlichkeiten sind in vollem Umfang dem Nutzungszweck zuzuordnen, der überwiegt. Aus Vereinfachungsgründen gilt auch das häusliche Arbeitszimmer eines Mieters als Wohnraum.
- **Festsetzungsverjährung:** Um die Änderung bestandskräftiger Bescheide bei Verstoß gegen die Zweckbindung oder einer nachträglichen Überschreitung des Baukostenlimits zu ermöglichen, sieht das Gesetz eine **Anlaufhemmung für die Festsetzungsverjährung** für die Jahre vor, in denen die Sonderabschreibung in Anspruch genommen wird. Die Festsetzungsverjährung für diese Jahre orientiert sich am Eintritt des schädlichen Ereignisses.
- **Befristung:** Neben der Beschränkung auf Bauanträge zwischen dem 1. September 2018 und dem 31. Dezember 2021 kann die Sonderabschreibung **letztmalig im Jahr 2026** in Anspruch genommen werden. Um die volle Sonderabschreibung zu nutzen, muss die Wohnung also **spätestens im Jahr 2023 fertiggestellt** sein.
- **Fördergelder:** Die Sonderabschreibung kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn das Gebäude unmittelbar **mit Mitteln aus öffentlichen Haushalten gefördert** wurde. Außerdem wird die Sonderabschreibung nur gewährt, soweit die EU-rechtlichen Voraussetzungen zu De-minimis-Beihilfen eingehalten sind. Insbesondere darf dazu der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten **De-minimis-Beihilfe** in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen **200.000 Euro nicht übersteigen**.

## 2. Betriebsausgabenabzug bei Geschenken

Seit ihrer Einführung sorgt die **Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Geschenke** immer wieder für Unsicherheiten, wie bestimmte Geschenke, Prämien und sonstige Sachzuwendungen beim Betriebsausgabenabzug zu behandeln sind. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt hat nun die Sicht der Finanzverwaltung in Bezug auf **bestimmte Kategorien von Sachzuwendungen** zusammengefasst.

- **Aufmerksamkeiten:** Sachzuwendungen **an eigene Arbeitnehmer bis zu einem Wert von 60 Euro**, die auch im gesellschaftlichen Verkehr aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses üblicherweise ausgetauscht werden, gehören **als bloße Aufmerksamkeiten nicht zum Arbeitslohn**. Bei solchen Aufmerksamkeiten handelt es sich jedoch um Geschenke im Sinn der Abzugsbeschränkung. Allerdings sieht das Gesetz ausdrücklich eine Ausnahme für Aufmerksamkeiten an Arbeitnehmer vor und lässt für diese **grundsätzlich einen unbegrenzten Betriebsausgabenabzug** zu.
- **Gewinnspiele & Prämien:** Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Gewinne aus Preisausschreiben und sonstigen Gewinnspielen richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Danach **gelten Preise anlässlich eines Preisausschreibens** oder einer Verlosung **nicht als Geschenke. Prämien**

Gebäude muss 10 Jahre als Wohnung vermietet werden

betrieblich oder anderweitig genutzte Räume sind nicht begünstigt

verlängerte Festsetzungsfrist für Jahre, in denen eine Sonderabschreibung genutzt wird

Sonderabschreibung befristet bis 2026

keine Mehrfachförderung und keine Überschreitung der EU-Beschränkungen für De-minimis-Beihilfen

Geschenke nur bis 35 Euro pro Empfänger und Wirtschaftsjahr abziehbar

Aufmerksamkeiten an Arbeitnehmer bis 60 Euro sind kein Arbeitslohn

Aufmerksamkeiten unbeschränkt abziehbar

Ausnahme von der Abzugsbeschränkung für Preisausschreiben

aus **Kundenwerbungsprogrammen** und Vertragsneuabschlüssen können Geschenke, aber auch **Bestandteil einer Gegenleistung und damit unbeschränkt abziehbar** sein. Entscheidend ist, ob die Prämie als Entgelt für eine bestimmte Gegenleistung des Empfängers anzusehen ist.

- **Werbeartikel:** Streuwerbeartikel sind Gegenstände, auf denen der Name oder die **Firmenbezeichnung des Schenkers oder ein sonstiger Werbehinweis** angebracht ist (Kugelschreiber, Kalender, Stofftaschen, Einkaufschips etc.). Für die Frage des Betriebsausgabenabzugs ist unabhängig vom Wert der Werbeartikel im Einzelfall zu prüfen, ob es sich **um ein Geschenk oder um Werbeaufwand handelt**. Soweit die **Zuwendung individualisiert** ist oder **an einen bestimmten Empfängerkreis verteilt** wird, handelt es sich um Geschenke, die der Abzugsbeschränkung unterliegen. Sind diese Voraussetzungen dagegen nicht erfüllt, weil beispielsweise bei Messen eine Verteilung an eine Vielzahl unbekannter Empfänger erfolgt, kann regelmäßig von Werbeaufwand ausgegangen werden, der zu einem unbegrenzten Betriebsausgabenabzug führt. Gleiches gilt für Warenmuster.

Werbeprämien können in voller Höhe abziehbar sein

Streuwerbeartikel können als Werbeaufwand voll abziehbar sein

bei individualisierter oder eingeschränkter Verteilung handelt es sich um abzugsbeschränkte Geschenke

### 3. Vermietung von Ferienwohnungen durch Landwirte

**L**andwirte können sich mit „**Ferien auf dem Bauernhof**“ einen Zusatzverdienst sichern. In **welche Einkunftsart die Vermietung** von Zimmern oder Ferienwohnungen fällt, hat die Oberfinanzdirektion Frankfurt erklärt.

- **Gewerbebetrieb:** Die Mieterträge gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn **vier oder mehr Zimmer oder sechs oder mehr Betten** zur Beherbergung von Fremden bereitgehalten werden oder wenn **außer dem Frühstück mindestens eine Hauptmahlzeit** zum Leistungsumfang gehört.
- **Vermietung:** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung liegen vor, wenn die vermieteten Räumlichkeiten und der anteilige Grund **aus dem Betriebsvermögen des Landwirtschaftsbetriebs entnommen** wurden oder anderweitig **zum Privatvermögen des Landwirts gehören**. Eine Einlage in das Betriebsvermögen ist dann nicht möglich, weil die Räumlichkeiten in keinem objektiven Zusammenhang zur Land- und Forstwirtschaft stehen und auch nicht geeignet sind, diese zu fördern
- **Land- und Forstwirtschaft:** Sind die Räumlichkeiten **dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzurechnen** und der **Umfang der Vermietung führt nicht zu gewerblichen Einkünften**, dann gehören die Mieterträge zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Das ist beispielsweise dann der Fall, wenn auf einem zuvor landwirtschaftlich genutzten Grundstück eine Ferienwohnung errichtet oder in dem noch zum Betriebsvermögen gehörenden Wohngebäude das Dachgeschoß für Feriengäste ausgebaut wird und das Gebäude samt Grund und Boden nicht durch eine eindeutige Handlung aus dem Betriebsvermögen entnommen worden ist.

Prüfung der Einkunftsart bei Land- und Forstwirten

größerer Umfang führt zu gewerblichen Einkünften

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur bei Vermietung von Privatvermögen

Vermietung von Betriebsvermögen in beschränktem Umfang führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

### 4. Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte

**F**ür gewerbliche Einkünfte gibt es einen **Nachlass auf die Einkommensteuer**, um die **Belastung mit Gewerbesteuer zu kompensieren**. Zu dieser Steuerermäßigung gab es mehrfach Verfahren um die Frage, wie sie genau zu

Kompensation der Gewerbesteuer durch Nachlass

berechnen ist, wenn ein **Unternehmer an mehreren Betrieben beteiligt** ist oder ein Betrieb **Beteiligungen an einer weiteren Gesellschaft** hält. Das Bundesfinanzministerium hat nun die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, dass die **Berechnungen grundsätzlich betriebsbezogen** durchzuführen sind – auch bei mehrstöckigen Gesellschaften – in seine Verwaltungsanweisung aufgenommen. Die Änderung ist **ab 2020 allgemein anzuwenden**, auf Antrag des Steuerzahlers auch auf frühere Jahre.

## 5. Berechnung des Solis ohne Gewerbesteuerermäßigung

Über die **Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte** hat der Bundesfinanzhof noch in anderem Zusammenhang entschieden. Durch die Ermäßigung **reduziert sich** nämlich auch die **Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag**. Das ist aber kein Grund, auch bei anderen Einkunftsarten einen Abschlag von der Einkommensteuer für die Berechnung des Solidaritätszuschlags vorzunehmen. Die **Ungleichbehandlung** sei in der Gesamtschau aller Steuerarten gerechtfertigt und damit **nicht verfassungswidrig**.

## 6. Neues Reisekostenrecht für nicht ortsfeste Arbeitnehmer

In mehreren Urteilen hat der Bundesfinanzhof das **neue Reisekostenrecht als verfassungsgemäß bestätigt**. Auch wenn durch die Änderung im Jahr 2014 der **Werbungskostenabzug für nicht ortsfest eingesetzte Arbeitnehmer** und Beamte **eingeschränkt** wurde, haben die Richter keine Bedenken. Der Gesetzgeber habe sein Regelungsermessen nicht überschritten, da sich Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken könnten.

## 7. Nießbrauchsrecht ist kein begünstigtes Vermögen

Für das **Nießbrauchsrecht** an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb können die **erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen** (Verschonungsabschlag und Freibetrag) **nicht in Anspruch genommen** werden. Auch wenn ein **Nießbraucher ertragsteuerlich als Mitunternehmer** anzusehen ist, bedeutet dies nach Überzeugung des Finanzgerichts Münster nicht, dass das Nießbrauchsrecht auch erbschaftsteuerlich begünstigt ist. Ein Nießbrauchsrecht sei **zivilrechtlich ein Nutzungsrecht**, das nach dem Bewertungsrecht **kein Betriebsvermögen** ist.

## 8. Vorlage an den EuGH zur Steuerbefreiung von Unterricht

Der Bundesfinanzhof hat dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) **diverse Fragen zur Vorabentscheidung** vorgelegt, die die **Umsatzsteuerbefreiung für Unterricht** betreffen. Es geht hier um die **Umsätze einer Schwimmschule**. Nachdem der EuGH die Steuerbefreiungsregelung erst kürzlich **bei Fahrunterricht relativ eng ausgelegt** hat, sind die Erfolgsaussichten für den Kläger hier eher zweifelhaft. Der EuGH hat nun aber die Gelegenheit, die Abgrenzung zwischen steuerbefreitem und steuerpflichtigem Unterricht klarer zu fassen.

Sonderfall: mehrere Betriebe oder Unterbeteiligung

Berechnung erfolgt immer betriebsbezogen

Berechnung des Solis für nichtgewerbliche Einkünfte ist verfassungskonform

neues Reisekostenrecht ist verfassungsgemäß

Verschlechterung für nicht ortsfest eingesetzte Personen ist hinzunehmen

Nießbrauchsrecht an Betrieb ist bei der Erbschaftsteuer nicht begünstigt

Nießbrauchsrecht ist kein Betriebsvermögen

Umsatzsteuerbefreiung von Privatunterricht

EuGH kann Abgrenzung nun klarer definieren