

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen

Datum

## Mandanten-Rundschreiben September/Oktober 2022

**Drittes Entlastungspaket • Kettenschenkungen • Leasingsonderzahlung bei Firmenwagen • Mindestlohn • Grunderwerbsteuer in Hamburg und Sachsen • Energetische Sanierungsmaßnahmen und Solaranlagen: Steuerliche Aspekte**

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Bundesregierung hat nun ein Drittes Entlastungspaket auf den Weg gebracht, über das wir in dieser Ausgabe berichten. Dieses Paket beinhaltet einen bunten Reigen an Einzelmaßnahmen vom ÖPNV-Ticket bis zum Bürgergeld, die größtenteils ein gemeinsames Merkmal haben: Teuer und wenig zielgerichtet. Am Ende bleibt nur die Frage, wer das ganze bezahlen soll und wie lange eine solche Politik noch gutgehen kann.

Angesichts der Lage am Energiemarkt kommt das Thema Energiesparen wieder verstärkt in den Fokus. Daher haben wir in diesem Rundschreiben einmal die wesentlichen Regelungen mit Breitenwirkung zusammengestellt, um Ihnen einen Überblick über die steuerlichen Möglichkeiten zu geben. Etwas ganz Neues hat sich der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang bei der Umsatzsteuer einfallen lassen. Erstmals soll in Deutschland ein Steuersatz von 0 % eingeführt werden. Dieser soll für die Lieferung von Photovoltaikanlagen im privaten Bereich gelten. Der Vorteil dieses Steuersatzes liegt im Gegensatz zu einer normalen Steuerbefreiung darin, dass der leistende Unternehmer unveränderte Bezugskosten hat, da er seinen Vorsteuerabzug behält. Er kann damit die Leistung an seine Endkunden zum bisherigen Nettobetrag anbieten. Am Ende des Tages ist allerdings auch dies nichts anderes als eine weitere Subvention.

Obwohl es die Bauabzugssteuer bereits seit vielen Jahren gibt, sind die Regelungen außerhalb der eigentlichen Baubranche nur wenig bekannt. Auch der Privatmann, der einige Wohnungen vermietet, kann schon unter diese Regelung fallen. Die Finanzverwaltung hat zur Bauabzugssteuer ein aktualisiertes Schreiben erlassen. Dieses nehmen wir zum Anlass, noch einmal auf diese Regelung hinzuweisen.

**CONCEPTAX**  
**Siekmann, Janell und Partner mbB**  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater  
Rechtsanwalt

Hellerweg 28  
32052 Herford

Postfach 20 61  
32010 Herford

Telefon 05221 9831-0  
Telefax 05221 9831-40

info@conceptax.de  
www.conceptax.de

Amtsgericht Essen PR 1206

**Wilhelm Upheber\***  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Winfried Arbeiter**  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Thomas Lilienthal**  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Daniel Upheber**  
Diplom-Kaufmann  
Master of Science (M.Sc.)  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Bernhard Kaune**  
Rechtsanwalt | Steuerberater  
Fachanwalt für Steuerrecht

\*nicht i. S. d. PartGG

Kooperationspartner:

**DRWOELKE AG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Hellerweg 28 | 32052 Herford



**Morison KSI**  
Independent member

Des Weiteren berichten wir in gewohnter Weise über neuere Entwicklungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung.

Bei Fragen stehen wir Ihnen wie immer gern zur Verfügung.

---

## **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Drittes Entlastungspaket: Weitere Entlastungsmaßnahmen vorgesehen
- 2 Besteuerung von Prämien aus der Treibhausgaserminderungs-Quote bei Haltern von Elektrofahrzeugen
- 3 Steuerermäßigung bei ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen
- 4 Kettenschenkung: Nutzung der schenkungsteuerlichen Vorteile muss sorgfältig geplant werden
- 5 Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 6 Anhebung des Mindestlohns und der Grenze für Minijobs zum 1.10.2022
- 7 Auslandstätigkeitserlass aktualisiert
- 8 Der BFH bestätigt: Aufwendungen für sog. bürgerliche Kleidung sind nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar
- 9 Bewertung einer Unterkunft als Sachbezug bei Zurverfügungstellung einer Wohnmöglichkeit in einer Wohngemeinschaft
- 10 Unterstützungsleistungen an durch vom Krieg in der Ukraine geschädigte Arbeitnehmer
- 11 Besteuerungsrecht für Arbeitslohn eines grenzüberschreitend tätigen Berufskraftfahrers
- 12 Entschädigung bei Verlust des Arbeitsplatzes nur unter engen Bedingungen steuerlich begünstigt

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 13 Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung
- 14 Schlussabrechnung zu den Überbrückungshilfen sowie November- und Dezemberhilfen
- 15 Berücksichtigung einer Leasingsonderzahlung bei Anwendung der sog. Kostendeckelungsregelung zur Privatnutzung betrieblicher Kfz
- 16 Kosten für die Anmietung von Messestandfläche führt regelmäßig nicht zu einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung
- 17 Einnahmenüberschussrechnung: Zeitliche Zuordnung von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben
- 18 Bauabzugssteuer: Aktuelles Schreiben der Finanzverwaltung – weiter Anwendungsbereich
- 19 Nicht abzugsfähige Schuldzinsen bei Überentnahmen: Anwendung der Regelungen auf Einnahmenüberschussrechner
- 20 Kinderbetreuungseinrichtung mit Belegungspräferenz für Vertragspartner: keine Gemeinnützigkeit
- 21 Ertragsteuerliche Behandlung von Incentive-Reisen
- 22 Steuerentstehung bei Vermittlungsleistungen im Fall von Ratenzahlung
- 23 Steuersatz bei Übernachtungsleistungen: Ernstliche Zweifel am Aufteilungsgebot der ermäßigt besteuerten Vermietungsleistungen

---

## **Für Personengesellschaften**

---

- 24 Gewerbesteuerrechtliche Nichterfassung des Veräußerungsgewinns einer GmbH & Co. KG anlässlich des Übergangs zu einer neuen Tätigkeit
- 25 Keine erweiterte Grundstücks Kürzung im Fall einer Betriebsverpachtung
- 26 Eingeschränkte Verlustverrechnung bei Kommanditisten
- 27 Entnahmen nach früherer Verlustverrechnung müssen nicht zu einer Nachversteuerung führen

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 28 Mit dem Jahressteuergesetz angekündigte Gesetzesänderungen
- 29 FinVerw nimmt Stellung zur steuerlichen Behandlung von Kryptowährungen ("Bitcoin" usw.)

---

## **Für Hauseigentümer**

---

- 30 Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietungseinkünften
- 31 Umsatzsteuer bei Betrieb einer Photovoltaikanlage auf dem selbst genutzten Einfamilienhaus
- 32 Veräußerung einer privat genutzten Immobilie – Steuerliche Nichterfassung bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken
- 33 Aktualisierte Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung
- 34 Erhöhung der Grunderwerbsteuer in Hamburg und Sachsen

- 35 Renovierungskosten für eine vormals vermietete und anschließend selbst genutzte Wohnung regelmäßig steuerlich keine Werbungskosten

---

## **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 36 Abziehbarkeit von Gebühren für eine verbindliche Auskunft  
37 Organschaft: Eigene gewerbliche Tätigkeit einer geschäftsleitende Holding  
38 Organschaft: § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG umfasst keine außerorganschaftlichen Mehrabführungen  
39 Verluste aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen nach vorheriger Kapitalerhöhung  
40 Anweisung der FinVerw zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Gesellschafterdarlehen, Bürgschaftsregress- und vergleichbaren Forderungen (nachträgliche Anschaffungskosten)  
41 Zahlungen des Geschäftsführers auf Grund einer Lohnsteuerhaftung sind als Werbungskosten abzugsfähig  
42 Schenkungsteuer bei Einziehung von GmbH-Geschäftsanteilen (Amortisation)  
43 Erbschaft- und Schenkungsteuer: Höhe eines gesellschaftsvertraglich festgelegten Abfindungsanspruch  
44 Bewertung von Unternehmensanteilen nach § 11 Abs. 2 BewG  
45 Grunderwerbsteuer: Anwendung der Begünstigung nach § 6 a GrEStG bei der Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine ne gegründete GmbH

---

## **Energiekrise und energetische Maßnahmen – Aktuelle steuerliche Aspekte**

---

- 46 Steuerliche Aspekte bei Unternehmen und Freiberuflern sowie bei Arbeitnehmern  
47 Steuerliche Entlastungen für Privatpersonen  
48 Errichtung einer Photovoltaikanlage auf dem privat genutzten Einfamilienhaus  
49 Energetische Sanierungsmaßnahmen an Immobilien

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 **Drittes Entlastungspaket: Weitere Entlastungsmaßnahmen vorgesehen**

Als Reaktion auf die deutlich gestiegene Inflation und insbesondere die deutlich gestiegenen Energiepreise sind weitere Entlastungen/Subventionen vorgesehen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

#### **Entlastungen im Allgemeinen:**

- **Wohngeld:** Zum 1.1.2023 soll das Wohngeld reformiert werden. Der Kreis der Wohngeldberechtigten soll ausgeweitet werden. Darüber hinaus soll dauerhaft eine Klimakomponente und eine Heizkostenkomponente eingeführt werden.
- **Einmaliger Heizkostenzuschuss:** Darüber hinaus soll als kurzfristige Maßnahme für die Heizperiode September 2022 bis Dezember 2022 einmalig ein Heizkostenzuschuss II an die Bezieherinnen und Bezieher von Wohngeld gezahlt werden. Vorgesehen ist ein Einmalbetrag i. H. v. 415 € für einen 1-Personen-Haushalt (540 € für zwei Personen; für jede weitere Person zusätzliche 100 €).
- **Einführung Bürgergeld:** Arbeitslosengeld II und Sozialgeld sollen ab dem 1.1.2023 durch ein Bürgergeld abgelöst werden. Bei der Festsetzung der Höhe sollen die gestiegenen Preise berücksichtigt werden.
- **Umsatzsteuer auf Gasbezug:** Der Umsatzsteuersatz auf Gasbezug soll von derzeit 19 % (Regelsteuersatz) ab dem 1.10.2022 und zeitlich befristet bis zum 31.3.2024 auf 7 % abgesenkt werden. Davon profitieren Verbraucher – jedenfalls soweit diese Steuersatzsenkung von den Energieversorgern an die Verbraucher weitergegeben wird. Zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmen (so der Regelfall) profitieren hiervon nicht, da diese die von den Gaslieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Ergebnis nicht tragen.
- **Grundfreibetrag** bei der Einkommensteuer: Zum 1.1.2023 erfolgt eine turnusmäßige Anhebung des Grundfreibetrags bei der Einkommensteuer. Diese muss nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben regelmäßig inflationsbedingt angepasst werden. Ab 1.1.2023 soll Einkommen bis 10 632 € und ab dem 1.1.2024 bis 10 932 € nicht besteuert werden.
- **Anpassung Einkommensteuertarif:** Um eine Steuererhöhung auf Grund der Inflation zu verhindern ("kalte Progression"), werden die Tarifeckwerte im Einkommensteuertarif zum 1.1.2023 angepasst. Davon profitieren alle Einkommensteuerpflichtigen. Bei geringeren Einkünften ist die Steuerentlastung allerdings eher gering.
- **ÖPNV-Ticket:** Angekündigt ist die Sicherstellung einer Nachfolge des "9 €-Tickets" für den ÖPNV. Die Bedingungen bedürfen allerdings der Abstimmung mit den Bundesländern, da diese einen Teil der Kosten tragen sollen.
- **Rentenversicherungsbeiträge:** In Umsetzung von Rechtsprechung des BFH wird die steuerliche Absetzbarkeit von Rentenversicherungsbeiträgen ab dem 1.1.2023 in vollem Umfang zugelassen. Dies betrifft Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, der landwirtschaftlichen Alterskasse, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und Basisrentenverträgen, sog. Rürup-Renten.

#### **Entlastungen für Arbeitnehmer und Arbeitgeber:**

- Regelmäßig mit der Lohnabrechnung für den Monat September 2022 ist die **Energiepreispauschale** i. H. v. 300 € zur Auszahlung gekommen. Da dieser Betrag aber steuerpflichtig ist, hängt der tatsächliche Zahlungsbetrag von den übrigen Lohneinkünften und den Lohnsteuerabzugsmerkmalen ab. Sozialversicherungspflichtig ist der Betrag nicht. Bei Minijobbern unterliegt die Energiepreispauschale nicht der Besteuerung und wird daher in vollem Umfang an den Arbeitnehmer ausgezahlt.
- Der höchst-zulässige **Arbeitslohn** pro Arbeitstag bei der **Lohnsteuerpauschalierung** für kurzzeitig Beschäftigte soll ab 1.1.2023 von 120 € auf 150 € erhöht werden.

- **Midi-Job:** Die Höchstgrenze für sog. Midi-Jobs soll ab dem 1.1.2023 auf 2 000 € angehoben werden (seit 1.10.2022 beträgt die Grenze 1 600 €). Dies bedeutet für Arbeitnehmer in diesem Übergangsbereich von 520 € bis dann 2 000 € eine Minderung der Sozialabgaben.
- **Steuerfreie Sonderzahlung:** Ermöglicht werden soll eine steuer- und sozialversicherungsfreie Sonderzahlung der Arbeitgeber von bis zu 3 000 € je Beschäftigtem. Die genaue Ausgestaltung ist aktuell noch offen.
- **Kurzarbeitergeld:** Die aktuell bestehenden Sonderregelungen für das Kurzarbeitergeld werden über den 30.9.2022 hinaus verlängert.
- **Home-Office-Pauschale:** Die Home-Office-Pauschale soll zeitlich nun unbefristet gewährt werden (aktuell befristet bis zum 31.12.2022) und die Tagespauschale von 5 € soll ab 2023 für maximal 200 Tage im Jahr in Anspruch genommen werden können, sodass sich ein Abzugsbetrag von maximal 1 000 € pro Jahr ergibt (aktuell max. 600 €). Erweiternd gilt zukünftig, dass wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ein Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig ist, wenn die Tätigkeit am gleichen Kalendertag auch auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. Ausgeschlossen ist die Tagespauschale, soweit für die Wohnung Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung oder eines häuslichen Arbeitszimmers geltend gemacht werden. Die Home-Office-Pauschale soll wie bislang weiterhin sowohl für den Betriebsausgabenabzug (z. B. bei Freiberuflern) als auch beim Werbungskostenabzug (z. B. bei Arbeitnehmern) gelten. Die Geltendmachung der Home-Office-Pauschale ist nicht an die engen Voraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer geknüpft.
- **Häusliches Arbeitszimmer:** Mit Wirkung ab 2023 sollen die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer vereinfacht und für einen breiteren Kreis an Stpfl. nutzbar gemacht werden. Es bleibt bei dem grundsätzlichen Abzugsverbot. Abweichend hiervon ist in zwei Fällen ein Abzug zukünftig möglich, und zwar
  1. wenn für die betriebliche und berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (so klassisch bei Lehrerinnen und Lehrern, denen in der Schule für die Unterrichtsvorbereitung regelmäßig kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht), können die Aufwendungen für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung pauschal mit dem Betrag von 1 250 € im Wirtschafts- oder Kalenderjahr (Jahrespauschale) abgezogen werden. Insoweit bedarf es nun keines Nachweises der Kosten, sondern es kann die Jahrespauschale von 1 250 € angesetzt werden.
  2. Bildet das Arbeitszimmer darüber hinaus auch den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, können anstelle der Jahrespauschale die tatsächlichen Aufwendungen abgezogen werden.
- Nach wie vor ist der Abzug – anders als bei der Home-Office-Pauschale – daran geknüpft, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt. Nach wie vor nicht erfasst von dem grds. Abzugsverbot werden Aufwendungen für Arbeitsmittel, wie bspw. Büromöbel und IT-Ausstattung.

#### Entlastungen für Familien:

- Ab dem Kalenderjahr 2023 soll der **Ausbildungsfreibetrag** von aktuell 924 € auf 1 200 € angehoben werden.
- Das **Kindergeld** soll ab 1.1.2023 monatlich für das erste, zweite und dritte Kind jeweils 237 € und für das vierte und jedes weitere Kind jeweils 250 € betragen. Auch ist eine Erhöhung des Kinderzuschlags nach dem Bundeskindergeldgesetz zum 1.1.2023 auf dann 250 € vorgesehen. Entsprechend ist auch eine Erhöhung des Kinderfreibetrags bei der Einkommensteuer vorgesehen. Dies erfolgt allerdings in zwei Stufen zum 1.1.2023 und zum 1.1.2024.

#### Entlastungen für Rentnerinnen und Rentner:

- Rentnerinnen und Rentner sollen zum 1.12.2022 eine **Energiepreispauschale** i. H. v. 300 € erhalten. Die Energiepreispauschale wird einmalig ausgezahlt und ist einkommensteuerpflichtig. Die Auszahlung erfolgt über die Deutsche Rentenversicherung, sodass die Rentnerinnen und Rentner nichts veranlassen müssen. Der Bund wird eine

entsprechende Einmalzahlung auch für die Versorgungsempfängerinnen und -empfänger des Bundes leisten.

#### **Entlastungen für Studierende:**

- Alle Studentinnen und Studenten sowie Fachschülerinnen und Fachschüler sollen eine **Einmalzahlung** i. H. v. 200 € erhalten. Die Auszahlungsmodalitäten sind allerdings noch unklar.

#### **Hilfen für Unternehmen:**

- **Umsatzsteuer in der Gastronomie:** Die Absenkung der Umsatzsteuer für Speisen in der Gastronomie auf 7 % wird verlängert bis zum 31.12.2023, um die Gastronomiebranche zu entlasten
- Angekündigt ist ein **Programm für energieintensive Unternehmen**, die die Steigerung ihrer Energiekosten nicht weitergeben können. Zudem sollen Unternehmen bei Investitionen in Effizienz- und Substitutionsmaßnahmen unterstützt werden.
- Die **bestehenden Hilfsprogramme für Unternehmen** werden bis zum 31.12.2022 verlängert. Dazu gehören das KfW-Sonderprogramm Ukraine, Belarus, Russland (UBR) mit zinsgünstigen Krediten und die bereits während der Corona-Pandemie eingeführten Erweiterungen der Bund-Länder-Bürgschaftsprogramme zur kurzfristigen Sicherstellung von Liquidität, das Energiekostendämpfungsprogramm zur Entlastung von besonders energie- und handelsintensiven Unternehmen, das Margining-Finanzierungsinstrument, mit dem die Liquidität von Unternehmen sichergestellt wird, die an Terminbörsen mit Strom, Erdgas und Emissionszertifikaten handeln und im begründeten Einzelfall die Unterstützung von Unternehmen mit großer volkswirtschaftlicher Bedeutung durch Eigenkapitalmaßnahmen. Um mehr Unternehmen zu erreichen und den Zugang zu erleichtern, wird beim KfW-Sonderprogramm die Haftungsfreistellung verbessert.
- Das **100-Milliarden-Euro-Programm der KfW**, das Anfang des Jahres dazu konzipiert wurde, Liquidität in den Terminmärkten für Gas sicherzustellen, wird spezifisch auf Elektrizitätsmärkte ausgedehnt. Weiterhin will die Bundesregierung prüfen, inwieweit zukunftsfähige Unternehmen stabilisiert werden können, die auf Grund von Gasmangel bzw. nicht tragfähiger Energiepreise temporär ihre Produktion einstellen müssen.
- Um die energieintensiven Unternehmen angesichts der hohen Preise zu unterstützen, wird der sogenannte **Spitzenausgleich bei den Strom- und Energiesteuern** um ein weiteres Jahr verlängert.
- Es sollen Erleichterungen bei der **Insolvenzantragspflicht** eingeführt werden, um sicherzustellen, dass im Kern gesunde und langfristig überlebensfähige Unternehmen in der aktuellen Situation die Möglichkeit erlangen, ihre Geschäftsmodelle anzupassen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die Hilfen für Unternehmen sind hinsichtlich der Anwendungsvoraussetzungen und der Nachweise komplex und bedürfen zwingend frühzeitiger Beratung durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer.

#### **Hinweis:**

Sämtliche Maßnahmen bedürfen noch der Umsetzung, sodass die genaue Ausgestaltung noch offen ist.

## **2 Besteuerung von Prämien aus der Treibhausgasminderungs-Quote bei Haltern von Elektrofahrzeugen**

Seit 2019 sind die Emissionseinsparungen von (reinen) Elektrofahrzeugen auf die sog. Treibhausgasminderungs-Quote (THG-Quote) anrechenbar. Mit jeder Kilowattstunde, die an einem Ladepunkt geladen wird, geht eine Treibhausgasminderung einher, die als THG-Quote an quotenverpflichtete Unternehmen verkauft werden kann.

Seit dem 1.1.2022 sind alle Betreiber von Ladepunkten Eigentümer der THG-Quote und damit berechtigt, diese weiterzuverkaufen. Als Ladepunktbetreiber gilt jede Person, auf die das reine Batterieelektrofahrzeug zugelassen ist. Mit Beginn des Jahres 2022 und aktuell bis zum Jahr 2030 kann somit der Fahrzeugbesitzer eines Batteriefahrzeugs von der THG-Quote profitieren, indem er die eingesparten CO<sub>2</sub>-Emissionen "verkauft". Das gilt unabhängig davon, ob das Fahrzeug privat oder gewerblich genutzt wird, es gekauft, geleast oder finanziert wurde. Einzig

notwendig ist die Eintragung als Halter im Fahrzeugschein.

Hierzu gilt steuerlich, wie das Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz mit Bezug auf die bundeseinheitlich abgestimmte Verwaltungsauffassung mitteilt:

- **Elektrofahrzeuge im Betriebsvermögen:** Ist das Fahrzeug dem Betriebsvermögen zuzuordnen, so stellen die Zahlungen Betriebseinnahmen dar.
- **Elektrofahrzeuge im Privatvermögen:** Da der private Fahrzeughalter die THG-Quote nicht entgeltlich erwirbt, sondern diese vielmehr durch die eingesparten THG-Emissionen der geschätzten Strommenge sowie dem Nachweis der Zulassungsbescheinigung jährlich neu entsteht, unterliegt die Veräußerung der THG-Quote mangels Anschaffung nicht der Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft. Die Prämienzahlung im Privatvermögen unterliegt daher nicht der Einkommensteuer.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht gilt Folgendes:

- Überträgt eine Privatperson ihre vom Umweltbundesamt bescheinigte Treibhausgasminderungsquote (THG-Quote) aus einem auf sie zugelassenen und ihrem nichtunternehmerischen Bereich zugeordneten oder für den nichtunternehmerischen Bereich bezogenen Elektrofahrzeug jährlich oder für mehrere Jahre gegen eine Vergütung an einen Ankäufer, handelt es sich dabei nicht um eine umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit.
- Überträgt ein Unternehmer seine vom Umweltbundesamt bescheinigte THG-Quote aus einem auf ihn zugelassenen und seinem Unternehmen zugeordneten oder für sein Unternehmen bezogenen Elektrofahrzeug jährlich oder für mehrere Jahre gegen eine Vergütung an einen Ankäufer, handelt es sich dabei um einen Teil der unternehmerischen Tätigkeit des Unternehmers.

#### **Handlungsempfehlung:**

Der "Verkauf" der THG-Quote ist über verschiedene Dienstleister und vielfach auch über die örtlichen Energieversorger möglich.

### **3 Steuerermäßigung bei ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen**

Der BFH hat eine wichtige Entscheidung zur Gewährung der Einkommensteuerermäßigung bei ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen getroffen und dabei den Anwendungsbereich der Steuerermäßigung deutlich ausgeweitet, wovon auch viele andere Stpfl. profitieren werden. Danach ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer (ESt) für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen oder Dienstleistungen auf Antrag um 20 %, höchstens jedoch um 4 000 €, der Aufwendungen des Stpfl. Ausdrücklich ist geregelt, dass die Steuerermäßigung auch in Anspruch genommen werden kann für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen, die einem Stpfl. wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, soweit darin Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind.

Im Streitfall machte die Stpfl. Aufwendungen für die ambulante Pflege zu Gunsten der nicht im Haushalt der Stpfl., sondern in ihrem eigenen Haushalt lebenden Mutter bei ihrer ESt geltend. Die 1933 geborene Mutter der Stpfl. wohnte in einem eigenen Haushalt in C, knapp 100 km vom Wohnort der Stpfl. entfernt. Sie bezog im Streitjahr eine Rente sowie ergänzende Leistungen der Sozialhilfe.

Am 26.1.2015 schloss die Stpfl. mit der Sozialstation in C eine Vereinbarung zur Erbringung von Pflegeleistungen ab. Im Anhang zu diesem Vertrag waren die Leistungen wie folgt aufgeschlüsselt: Einkaufen; Betreuung, Begleitung, Pflege und Hauswirtschaft. Im Eingang des Vertrags war die Mutter der Stpfl. als Leistungsnehmerin aufgeführt. Der Vertrag sowie der Anhang hierzu waren im Textfeld "Leistungsnehmer/in" von der Stpfl. unterschrieben. Die von der Sozialstation gestellten Rechnungen wiesen die Mutter als Rechnungsempfängerin aus. Übersandt wurden die Rechnungen an die Stpfl., die sie auch durch Banküberweisung beglich. Der Gesamtbetrag für die Inanspruchnahme der von der Sozialstation gegenüber der Mutter der Stpfl. erbrachten Leistungen betrug im Streitjahr 1 071 €.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Stpfl. diesen Betrag geltend und begehrten die Steuerermäßigung. Dies lehnte das Finanzamt ab. Der BFH entschied nun im Grundsatz zu Gunsten der Stpfl., konnte aber den Streitfall noch nicht abschließend

entscheiden, da die Vorinstanz (das Finanzgericht) zu bestimmten Fragen keine Feststellungen getroffen hatte.

Der BFH stellt insoweit folgende Grundsätze heraus:

- **Begünstigt sind nur eigene Aufwendungen des Stpfl.**, die dessen persönliche Leistungsfähigkeit mindern. Denn es entspricht allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts, dass ein Stpfl. Aufwendungen eines Dritten grundsätzlich nicht abziehen kann. Deshalb setzt die Steuerermäßigung voraus, dass der Stpfl. selbst verpflichtet ist, die Aufwendungen für die Inanspruchnahme der begünstigten Leistungen zu tragen. Aufwendungen Dritter sind auch im Rahmen der Steuerermäßigung steuerlich nicht zu berücksichtigen.
- Die im Gesetz genannten **Pflege- und Betreuungsleistungen** sind personen- wie haushaltsbezogene Dienstleistungen, die zu den im Leistungskatalog der Pflegeversicherung aufgeführten Pflege- und Betreuungsleistungen zählen. Hierzu gehören insbes. neben sogenannten Grundpflegemaßnahmen und damit Maßnahmen der unmittelbaren Pflege am Menschen (Körperpflege, Ernährung und Mobilität) auch Leistungen zur hauswirtschaftlichen Versorgung, wie Einkaufen, Kochen, Reinigen der Wohnung. Voraussetzungen oder Einschränkungen hinsichtlich eines Grads der Pflegebedürftigkeit enthält das Gesetz nicht.
- Anders als die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen im eigenen Haushalt, ist die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen auch dann zu gewähren, wenn die Pflege- und Betreuungsleistungen nicht im eigenen Haushalt des Stpfl., sondern **im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person** ausgeübt oder erbracht werden. Dahingehende Aufwendungen können daher auch von Stpfl. (z. B. Angehörigen) geltend gemacht werden, die diese Aufwendungen getragen haben.
- Die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen ist auch nicht auf die Kosten für Dienstleistungen beschränkt, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind. Die im Gesetz genannte dahingehende Beschränkung bezieht sich lediglich auf Aufwendungen, die dem Stpfl. wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege (in einem Heim) erwachsen.
- Die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen, die einem Stpfl. wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, setzt weder den Erhalt einer Rechnung noch die Einbindung eines Kreditinstituts in den Zahlungsvorgang voraus. Derartige Einschränkungen gelten nur für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen und für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Im Streitfall muss nun aber noch geklärt werden, ob vorliegend Aufwand der Mutter vorlag (dann kann die Steuerermäßigung bei der Tochter nicht gewährt werden) oder aber Aufwand der Tochter. Zwingend muss also der Stpfl., der die Kosten trägt und dann auch steuerlich geltend machen will, Leistungsempfänger sein. Dies sollte in der Praxis aus dem Vertrag mit dem Pflegedienstleister eindeutig hervorgehen.

#### **4 Kettenschenkung: Nutzung der schenkungsteuerlichen Vorteile muss sorgfältig geplant werden**

Bei der **Schenkungssteuer** werden umfangreiche Freibeträge gewährt. Diese sind allerdings betragsmäßig sehr stark unterschiedlich und dabei insbesondere abhängig vom Verwandtschaftsgrad. Aus diesem Grund kann es sich anbieten, die Schenkung nicht unmittelbar an den Bedachten vorzunehmen, sondern nur mittelbar. So ist z. B. eine Schenkung unmittelbar an den Schwiegersohn deutlich ungünstiger als die Schenkung zunächst an die Tochter und dann von dieser an deren Ehemann. Letztere Vorgehensweise wird als Kettenschenkung bezeichnet.

Eine diese schenkungsteuerlichen Ziele erreichende Kettenschenkung wird allerdings nur **unter sehr engen Bedingungen steuerlich anerkannt**. Im Hinblick auf das Vorliegen einer Kettenschenkung stellt der BFH in einem Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision klar, dass

- wenn ein Gegenstand in der Weise verschenkt wird, dass der erste Empfänger ihn unmittelbar darauf an einen Dritten weiterreicht, im Verhältnis Zuwendender/erster Empfänger zu prüfen ist, ob bereits zivilrechtlich eine Schenkung unmittelbar an den Dritten vorliegt.
- Anderenfalls ist im Verhältnis erster Empfänger/zweiter Empfänger bzw. Dritter zu prüfen, ob dem ersten Empfänger eine Dispositionsbefugnis über den Gegenstand verbleibt. Fehlt es daran, liegt steuerrechtlich eine Schenkung unmittelbar an den Dritten vor.
- Werden die beiden Verträge in einer Urkunde zusammengefasst oder in zwei unmittelbar aufeinanderfolgenden Urkunden abgeschlossen, muss sich die Dispositionsbefugnis eindeutig aus dem Vertrag oder den Umständen ergeben.

Im Urteilsfall verschenkte mit einem einzigen notariell beurkundeten Vertrag der Vater ein Grundstück an seine Tochter und diese in demselben Vertrag den hälftigen Miteigentumsanteil an ihren Ehemann, sodass im Ergebnis der Ehemann sowie seine Ehefrau Eigentümer zu je ein halb wurden. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, es habe sich hinsichtlich des Anteils des Ehemanns um eine unmittelbare Schenkung des Vaters an den Ehemann gehandelt, und berechnete die Steuer hinsichtlich Steuerklasse und Freibetrag diesem Verwandtschaftsverhältnis entsprechend. Das FG hingegen gab der Klage des Ehemannes statt. Der Vertrag sei so auszulegen, dass es sich nicht um eine Direktschenkung des Vaters an den Ehemann der Tochter, sondern um eine Kettenschenkung gehandelt habe, da die Tochter in ihrer Dispositionsbefugnis hinsichtlich des Grundstücks nicht eingeschränkt gewesen sei.

Der BFH hat nun die Nichtzulassungsbeschwerde des FA als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzamt hatte die Revision u. a. wegen grundsätzlicher Bedeutung verlangt. Dies lehnte der BFH ab. Vielmehr sei in der Rechtsprechung geklärt, dass in Fällen, in denen ein Vermögensgegenstand einer Person im Wege der Schenkung übertragen wird und diese den Vermögensgegenstand freigebig einem Dritten zuwendet, für die Bestimmung des jeweiligen Zuwendenden und des jeweiligen Bereicherten darauf abzustellen ist, ob die weitergebende Person eine eigene Entscheidungsbefugnis bezüglich der Verwendung des geschenkten Gegenstands hat. Erhält jemand als Durchgangs- oder Mittelsperson eine Zuwendung, die er entsprechend einer Verpflichtung in vollem Umfang an einen Dritten weitergibt, liegt schenkungsteuerrechtlich nur eine Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden an den Dritten vor. Ob ein Bedachter über einen zugewendeten Gegenstand frei verfügen kann oder diesen einem Dritten zuwenden muss, ist nach der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten unter Berücksichtigung der abgeschlossenen Verträge, ihrer inhaltlichen Abstimmung untereinander sowie der mit der Vertragsgestaltung erkennbar angestrebten Ziele der Vertragsparteien zu entscheiden. Es reicht nicht aus, dass der Zuwendende weiß oder damit einverstanden ist, dass der Bedachte den zugewendeten Gegenstand weiterschenkt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Der BFH bestätigt, dass in solchen Fällen eine äußerst **sorgfältige Vertragsgestaltung erforderlich** ist. Die Leitsätze zeigen, welche Dispositionen nicht zum Ziel der Annahme einer Kettenschenkung führen und lassen Rückschlüsse zu, wie die vertraglichen Abreden ausgestaltet sein können, um eine Kettenschenkung und die damit einhergehenden steuerlichen Vorteile erlangen zu können. Insoweit sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

## **5 Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen**

Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen hat als gesetzliche Voraussetzung, dass der Rechnungsbetrag **auf einem Konto des Leistenden bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben** wird. Insoweit hat der BFH entschieden, dass diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, wenn die Gutschrift des Rechnungsbetrags im Wege der Aufrechnung durch Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Stpfl. bei der leistungserbringenden GmbH erfolgt. Im Urteilsfall war der Stpfl. von Beruf Dachdeckermeister und an der XY-GmbH beteiligt. Er beauftragte diese im Streitjahr mit Abdichtungs- und Reparaturarbeiten an seinem Wohnhaus. Die ihm hierfür gestellte Rechnung beglich der Stpfl. im Wege der Aufrechnung über sein Gesellschafterverrechnungskonto.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die formelle Ermäßigungsvoraussetzung, dass die Zahlung (der Rechnung) auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt, verlangt die Gutschrift des Rechnungsbetrags auf einem Konto des Leistenden bei

einem Kreditinstitut. Dies ist auch in solchen Konstellationen dringend zu beachten, d. h. der Gesellschafter muss dann den Rechnungsbetrag von seinem privaten Bankkonto auf das Bankkonto der GmbH überweisen.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 6 Anhebung des Mindestlohns und der Grenze für Minijobs zum 1.10.2022

Abgeschlossen ist nun das Gesetzgebungsverfahren zur Anhebung des gesetzlichen Mindestlohns und zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigungen. Folgende Änderungen sind beschlossen worden:

#### Mindestlohn:

- Der für alle Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer geltende Mindestlohn wird zum 1.10.2022 einmalig auf einen Bruttostundenlohn von 12 € erhöht (derzeit liegt der Mindestlohn bei 9,82 € und zum 1.7.2022 steigt dieser turnusmäßig auf 10,45 €). Über künftige Anpassungen der Höhe des Mindestlohns entscheidet weiterhin die Mindestlohnkommission.

#### Handlungsempfehlung:

Bei sämtlichen bestehenden Arbeitsverhältnissen ist zu überprüfen, ob die dann zum 1.10.2022 geltende Mindestlohngrenze eingehalten wird. Es ist ggf. eine Lohnanpassung vorzunehmen. Dabei ist zu beachten, dass hierdurch möglicherweise – unter Berücksichtigung der angehobenen Geringfügigkeitsgrenze (siehe nachfolgend) – Sozialversicherungspflicht eintreten kann, sodass ggf. die Stundenzahl reduziert werden muss. Weiterhin sollten Unternehmer prüfen, welche zusätzliche Kostenbelastung sich aus der Anhebung des Mindestlohns ergibt.

#### Minijobs im gewerblichen Bereich:

- Bislang existiert die feste Minijob-Grenze von 450 €. Diese wird ab dem 1.10.2022 durch eine flexible Grenze ("**Geringfügigkeitsgrenze**") ersetzt. Diese Geringfügigkeitsgrenze orientiert sich an einer Wochenarbeitszeit von zehn Stunden zu Mindestlohnbedingungen.
- Damit steigt diese Grenze **zum 1.10.2022** von derzeit 450 € **auf 520 €** monatlich. Mit jeder folgenden Anpassung des Mindestlohns steigt diese Grenze automatisch; die Geringfügigkeitsgrenze wird jeweils vom Bundesministerium für Arbeit und Soziales im Bundesanzeiger bekannt gegeben.
- Gesetzlich festgeschrieben wurde nun, dass ein **unvorhersehbares Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze** dem Fortbestand einer geringfügigen Beschäftigung nicht entgegensteht, wenn die Geringfügigkeitsgrenze innerhalb des für den jeweiligen Entgeltabrechnungszeitraum zu bildenden Zeitjahres in nicht mehr als zwei Kalendermonaten um jeweils einen Betrag bis zur Höhe der Geringfügigkeitsgrenze überschritten wird.
- **Übergangsregelung:** Die Minijob-Grenze hat insbesondere auch in der Sozialversicherung Bedeutung. Wird diese Grenze (auch nur geringfügig) überschritten, so besteht grds. eine Sozialversicherungspflicht, was bspw. einen eigenen Krankenversicherungsschutz begründet. Die Anhebung der Geringfügigkeitsgrenze auf 520 € wird nun von folgender Übergangsregelung für den Lohnbereich zwischen 451 € und 520 € begleitet:
  - Personen, die am 30.9.2022 in einer mehr als geringfügigen Beschäftigung versicherungspflichtig waren und ab dem 1.10.2022 aber unter die Geringfügigkeitsgrenze fallen, bleiben in dieser Beschäftigung längstens bis zum 31.12.2023 versicherungspflichtig, solange das Arbeitsentgelt 450 € übersteigt.

#### Handlungsempfehlung:

Insoweit besteht dann zum 1.10.2022 kein Anpassungsbedarf für die Lohnhöhe, um weiterhin eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung zu haben. Dies gilt allerdings ausdrücklich nur dann, wenn der Minijob bereits am 30.9.2022 bestanden hat. Zum 1.1.2024 muss dann spätestens eine Anpassung des Lohns über die dann bestehende Geringfügigkeitsgrenze erfolgen, damit eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung erhalten bleibt.

- Auf Antrag ist hingegen auch eine Befreiung von der Versicherungspflicht möglich. Der Antrag ist bei der Agentur für Arbeit zu stellen. Die Befreiung wirkt vom 1.10.2022 an, wenn sie bis zum 31.12.2022 beantragt wird, im Übrigen von dem Beginn des Kalendermonats an, der auf den Kalendermonat folgt, in dem der Antrag gestellt worden ist. Die Befreiung gilt nur für die jeweilige Beschäftigung, die unter die Übergangsregelung fällt.

**Handlungsempfehlung:**

Betroffene Arbeitnehmer müssen also prüfen, ob die Sozialversicherungspflicht vorteilhaft ist. Ansonsten ist ein Antrag auf Befreiung von der Sozialversicherungspflicht zu prüfen.

**Übergangsbereich:**

- Die Höchstgrenze für eine Beschäftigung im Übergangsbereich ("Midi-Jobber") wird von monatlich 1 300 € auf 1 600 € angehoben. Diese Maßnahme bewirkt eine weitergehende Entlastung von sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten mit geringem Arbeitsentgelt als bisher. Zudem werden Beschäftigte im unteren Übergangsbereich noch stärker entlastet, um den Belastungssprung an der Geringfügigkeitsgrenze beim Übergang in eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung zu glätten und damit die Anreize für geringfügig Beschäftigte zu erhöhen, ihre Arbeitszeit über einen Minijob hinaus auszuweiten.

**Handlungsempfehlung:**

Von dieser Maßnahme profitieren auch alle bestehenden Beschäftigungsverhältnisse im Lohnbereich bis 1 600 €. Die geringeren Sozialversicherungsabgaben werden automatisch bei der Lohnabrechnung berücksichtigt.

**7 Auslandstätigkeitserlass aktualisiert**

Die FinVerw hat den **Auslandstätigkeitserlass** aktualisiert. Der sog. Auslandstätigkeitserlass – der den früheren Montageerlass ersetzt hat – stellt bestimmte Arbeitnehmereinkünfte bei Auslandstätigkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Förderung der deutschen Exportwirtschaft von der Einkommensteuer/Lohnsteuer frei. Er gilt für beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Arbeitslohn

- für ein gegenwärtiges Dienstverhältnis,
- von einem inländischen Arbeitgeber,
- für eine begünstigte Tätigkeit,
- nicht aus einer inländischen öffentlichen Kasse – einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbank –

gezahlt wird und mit dem Tätigkeitsstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das sich auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

Nun wurde eine **Mindestbesteuerung** aufgenommen. Der Auslandstätigkeitserlass gilt nur, soweit der Stpfl. nachweist, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn abzüglich der damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten) in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer in einer durchschnittlichen Höhe von mindestens 10 % unterliegen, und dass die auf die Einkünfte festgesetzte Steuer entrichtet wurde.

Mit den meisten Staaten bestehen Doppelbesteuerungsabkommen, in denen Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Lohneinkünften enthalten sind, sodass der Auslandstätigkeitserlass hier nicht gilt. Der Auslandstätigkeitserlass hat derzeit aber z. B. Bedeutung für Tätigkeiten in Afghanistan, Brasilien, Chile, Dominikanische Republik, Hongkong, Libyen, Nigeria, Peru und Saudi-Arabien.

**Hinweis:**

Der geänderte Auslandstätigkeitserlass ist ab dem Kalenderjahr 2023 anzuwenden.

**8 Der BFH bestätigt: Aufwendungen für sog. bürgerliche Kleidung sind nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar**

Der BFH bestätigt, dass Aufwendungen für sog. bürgerliche Kleidung nicht als

Betriebsausgaben (bzw. Werbungskosten) absetzbar sind, auch wenn die Kleidung nur aus beruflichen Anlässen getragen wird und durch die ständige berufliche Nutzung ein hoher Verschleiß eintritt. Aufwendungen für Kleidung sind vielmehr nur dann als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn es sich um "typische Berufsbekleidung" handelt, die nicht auch zu privaten Anlässen getragen werden kann. Streitig waren bei einem selbständigen Trauerbegleiter und seiner bei ihm angestellten Ehefrau Aufwendungen für Anzüge, Hemden, Röcke, Kleider, Mäntel, Blusen, Pullover, Hosen, Jacken, Krawatten, Schals und Schuhe. Soweit die ältere Rechtsprechung schwarze Anzüge und Hosen bei einem Leichenbestatter, einem Oberkellner oder einem katholischen Geistlichen als Werbungskosten anerkannt hat, bezeichnet der BFH diese Rechtsprechung als überholt.

Im Streitfall konnte allerdings nicht abschließend entschieden werden, ob die Aufwendungen für die Kleidung der angestellten Ehefrau als Arbeitslohn (Sachbezug) Betriebsausgaben sein können.

**Hinweis:**

Zu berücksichtigende typische Berufsbekleidung kann nur in engem Rahmen angenommen werden. Typische Berufskleidung umfasst nur Kleidungsstücke, die nach ihrer Beschaffenheit objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Nutzung bestimmt und geeignet und wegen der Eigenart des Berufs nötig sind bzw. bei denen die berufliche Verwendungsbestimmung bereits aus ihrer Beschaffenheit entweder durch ihre Unterscheidungsfunktion, wie z. B. bei Uniformen, oder durch dauerhaft angebrachte Firmenemblemata oder durch ihre Schutzfunktion – wie bei Schutzanzügen, Arbeitsschuhen o. ä. – folgt. Somit scheidet die Qualifizierung eines Kleidungsstücks als typische Berufskleidung immer dann aus, wenn die Benutzung – objektiv – als normale bürgerliche Kleidung im Rahmen des Möglichen und Üblichen liegt.

## **9 Bewertung einer Unterkunft als Sachbezug bei Zurverfügungstellung einer Wohnmöglichkeit in einer Wohngemeinschaft**

Der Wert einer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Unterkunft ist in der Sachbezugsverordnung festgelegt. Der Wert der Unterkunft nach dieser Vorschrift vermindert sich bei der Belegung mit zwei Beschäftigten um 40 %. Der BFH stellt nun klar, dass diese Verminderung des Sachbezugs voraussetzt, dass das zur Verfügung gestellte Zimmer (die Unterkunft) mit zwei Beschäftigten belegt ist, es dagegen nicht ausreichend ist, wenn dem Arbeitgeber ein Zimmer in einer Wohngemeinschaft zur Verfügung gestellt wird.

Nach der Leitvorstellung des Verordnungsgebers liegt dem Sachbezugswert für freie Unterkunft der Preis für das Zimmer eines Untermieters zu Grunde. Zu einer Minderung des Werts der Unterkunft ("Belegung mit zwei Beschäftigten") berechtigt daher der Tatbestand des Zusammenlebens in einer Wohngemeinschaft nicht, wenn nicht auch das zur Verfügung gestellte Zimmer (die Unterkunft) mit zwei Beschäftigten belegt ist.

**Handlungsempfehlung:**

Bei der Lohnabrechnung sind insoweit also die Verhältnisse der zur Verfügung gestellten Unterkunft festzustellen und zu dokumentieren.

## **10 Unterstützungsleistungen an durch vom Krieg in der Ukraine geschädigte Arbeitnehmer**

Das BMF hat nun ergänzend zur lohnsteuerlichen Behandlung Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten Stellung genommen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

### **Beihilfen und Unterstützungen**

Beihilfen und Unterstützungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer können unter bestimmten engen Bedingungen steuerfrei sein. Auf Beihilfen und Unterstützungen an durch den Krieg in der Ukraine geschädigte Arbeitnehmer, die vom Arbeitgeber oder auch von dritter Seite geleistet werden und an sich Arbeitslohn darstellen, sind diese Regelungen mit folgenden vereinfachenden Bedingungen anzuwenden:

- Die Lohnsteuerfreiheit kommt bereits dann und ohne weitere Voraussetzungen zur Anwendung, wenn der begünstigte Arbeitnehmer durch den Krieg in der Ukraine geschädigt wurde.
- Die Unterstützungen sind bis zu einem Betrag von 600 € je Kalenderjahr steuerfrei.

- Der 600 € übersteigende Betrag gehört nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn unter Berücksichtigung der Einkommens- und Familienverhältnisse des Arbeitnehmers ein besonderer Notfall vorliegt. Im Allgemeinen kann bei einem Arbeitnehmer von einem besonderen Notfall ausgegangen werden, wenn er im Zusammenhang mit den Kriegsereignissen die Ukraine verlassen hat (Kriegsflüchtling) oder vergleichbar unmittelbar vom Krieg betroffen ist.
- Zinszuschüsse und Zinsvorteile bei Darlehen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den Kriegsschäden in der Ukraine aufgenommen worden sind, sind ebenso steuerfrei, und zwar während der gesamten Laufzeit des Darlehens. Voraussetzung hierfür ist, dass das Darlehen die Schadenshöhe nicht übersteigt.
- In diese Regelung auch einzubeziehen sind Vorteile aus einer erstmalig nach Kriegsausbruch erfolgten
  - Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer, deren privates Kraftfahrzeug durch die Kriegsereignisse nicht mehr verfügbar ist,
  - Nutzungsüberlassung von Wohnungen oder von Unterkünften, wenn die vom Arbeitnehmer bisher bewohnte Wohnung oder Unterkunft durch die Kriegshandlungen unbewohnbar geworden ist,
  - Gewährung von unentgeltlicher Verpflegung an Arbeitnehmer, soweit der Arbeitnehmer sich nicht selbst versorgen kann, oder
  - Nutzungsüberlassung anderer Sachen, wenn entsprechende Güter des Arbeitnehmers durch die Kriegsereignisse nicht mehr verfügbar sind oder die Überlassung der Schadensbeseitigung dient.
- Der Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung von gebrauchten Gegenständen zum Zweck der Ausstattung der Wohnung oder der Unterkunft eines Arbeitnehmers, der auf Grund der Kriegsereignisse die Ukraine verlassen hat, ist nicht dem Arbeitslohn des Arbeitnehmers zuzurechnen.

Die genannten Grundsätze gelten bei Leistungen zur Unterstützung der Angehörigen des Arbeitnehmers entsprechend.

**Hinweis:**

Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen. Dabei ist auch zu dokumentieren, dass der die Leistung empfangende Arbeitnehmer durch die Kriegshandlungen zu Schaden gekommen ist. Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber die erforderlichen Angaben zur Glaubhaftmachung der Schadenshöhe sowie der wegen des Schadens erhaltenen bzw. zu erwartenden Entschädigung oder Zuwendung zur Verfügung zu stellen.

**Arbeitslohnspende**

Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens zu Gunsten

- a) einer steuerfreien Beihilfe und Unterstützung des Arbeitgebers an vom Krieg in der Ukraine geschädigte Arbeitnehmer des Unternehmens oder Arbeitnehmer von Geschäftspartnern oder
- b) einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung,

bleiben diese Lohnanteile bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz. Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber die Verwendungsaufgabe erfüllt und dies dokumentiert.

**Hinweis:**

Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist im Lohnkonto aufzuzeichnen. Auf die Aufzeichnung kann verzichtet werden, wenn stattdessen der Arbeitnehmer seinen Verzicht schriftlich erteilt hat und diese Erklärung zum Lohnkonto genommen worden ist. Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben.

Die steuerfrei belassenen Lohnanteile dürfen in der Einkommensteuerveranlagung nicht als Spende berücksichtigt werden, damit kein doppelter Vorteil entsteht.

## **11 Besteuerungsrecht für Arbeitslohn eines grenzüberschreitend tätigen Berufskraftfahrers**

Der BFH hatte zu dem Fall Stellung zu nehmen, bei dem ein in Deutschland wohnender Berufskraftfahrer bei einem Speditionsunternehmen in den Niederlanden tätig war, aber auf Fahrten nicht nur in den Niederlanden, sondern auch in Deutschland und in anderen Staaten unterwegs war. Im Streit stand die Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht zustand. Die Niederlande hatten den gesamten Lohn besteuert, der deutsche Fiskus sah für sich aber auch ein Besteuerungsrecht.

Hierzu hat der BFH entschieden, dass das Besteuerungsrecht nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den Niederlanden den Niederlanden zusteht, wenn der Berufskraftfahrer mit seinem Fahrzeug in den Niederlanden unterwegs gewesen ist (Grundprinzip der Besteuerung im Tätigkeitsstaat). Für Tage, an denen der Berufskraftfahrer sowohl in den Niederlanden als auch in Deutschland oder in einem Drittstaat unterwegs gewesen ist, steht das Besteuerungsrecht den Niederlanden nicht vollständig, sondern zeitanteilig zu.

Bei der sonach erforderlichen Aufteilung des Arbeitslohns anhand der jeweils in den Niederlanden ausgeübten Arbeitszeit wurde nicht beanstandet, dass von einer jeweils hälftigen Teilung je Arbeitstag mit Fahrten sowohl in den Niederlanden als auch im Inland (Deutschland) bzw. in einem Drittstaat ausgegangen wurde.

Sind Drittstaaten – also weder der Wohnsitzstaat noch der Tätigkeitsstaat (hier: Niederlande) – betroffen, so ist darüber hinaus das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und diesem Staat zu prüfen.

### **Handlungsempfehlung:**

Im konkreten Fall sind also Aufzeichnungen für die einzelnen Tätigkeitstage zu fertigen. Im Streitfall legte der Stpfl. zusammen mit seinen Einkommensteuererklärungen von seinem Arbeitgeber abgezeichnete monatliche Aufstellungen vor, aus denen für jeden Arbeitstag unter Angabe der jeweiligen Orte die zurückgelegte Fahrtstrecke, die dabei durchfahrenen Staaten und die Zeitpunkte der Grenzübertritte hervorgingen.

## **12 Entschädigung bei Verlust des Arbeitsplatzes nur unter engen Bedingungen steuerlich begünstigt**

Erhält der Arbeitnehmer eine Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes, so ist diese unter bestimmten Bedingungen steuerlich begünstigt dadurch, dass Progressionsnachteile durch den Zufluss des regelmäßig größeren Betrages als Einmalzahlung bei der Steuerberechnung ausgeglichen werden. Zur Anwendung kommt dann ein günstigerer Einkommensteuersatz dadurch, dass die Entschädigung bei der Steuerberechnung fiktiv auf fünf Jahre verteilt wird. Dies wirkt sich dann steuermindernd aus, wenn die Einkünfte in der Progressionszone liegen.

Diese Steuersatzbegünstigung ist allerdings an enge Voraussetzungen geknüpft. Insbesondere muss die Entschädigung regelmäßig (bis auf einzelne Sonderfälle) in einem Veranlagungsjahr zufließen, da es ansonsten nicht zu einer Zusammenballung und damit möglicherweise negativen Progressionseffekten kommt, die auszugleichen wären.

Dies hat der BFH nun nochmals bestätigt. Im Urteilsfall war die Frage zu entscheiden, ob eine Sozialplanabfindung, die dem Arbeitnehmer im Jahr 2015, sowie Prämien (Zusatzabfindung und sog. Startprämie), die dem Arbeitnehmer infolge des vorzeitigen Ausscheidens aus einer Transfergesellschaft im Jahr 2016 zugeflossen waren, als außerordentliche Einkünfte ermäßigt zu besteuern waren. Diese Frage hing entscheidend davon ab, ob es sich vorliegend insgesamt um eine Entschädigung handelte, die in mehreren Teilleistungen ausgezahlt wurde (dann nicht begünstigt) oder aber um mehrere Zahlungen basierend auf verschiedenen Rechtsgründen (dann begünstigt).

Der BFH bestätigt, dass die dem Arbeitnehmer in den Streitjahren zugeflossenen Abfindungszahlungen nicht als außerordentliche Einkünfte ermäßigt zu besteuern sind. Die drei Entschädigungsleistungen seien als Ersatz für dasselbe Schadensereignis, den Verlust des Arbeitsplatzes des Arbeitnehmers, gezahlt worden. Da diese in zwei Steuerjahren ausbezahlt wurden, liegt keine Zusammenballung von Einkünften vor.

Auch die sog. Startprämie sei als Teil einer einheitlich zu beurteilenden Entschädigung anzusehen. Sie ist ebenfalls als Entschädigung für ein und dasselbe Schadensereignis – den

strukturbedingten Wegfall des ursprünglichen Arbeitsplatzes – anzusehen. Auch wenn sie nur infolge der Kündigung des Vertragsverhältnisses mit der Transfergesellschaft gezahlt wurde, stellt sie doch zusammen mit der "Zusatzabfindung" den letzten Akt der sozial verträglichen Abwicklung des Arbeitsplatzes des Stpfl. dar. Die Startprämie ist daher auch nicht isoliert als Entschädigung für die vorzeitige Beendigung der Tätigkeit in der Transfergesellschaft zu beurteilen.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 13 Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung

Zur Förderung von Investitionen in die Digitalwirtschaft wurde mit Schreiben der FinVerw vom 26.2.2021 für bestimmte Computerhardware und Software die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf ein Jahr festgelegt, sodass der Aufwand aus dem Erwerb unmittelbar steuerlich geltend gemacht werden kann. Dies gilt sowohl für gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte als auch bspw. beim Werbungskostenabzug von Arbeitnehmern.

Begünstigt sind die materiellen Wirtschaftsgüter "**Computerhardware**": Computer, Desktop-Computer, Notebook-Computer, Desktop-Thin-Clients, Workstations, Dockingstations, externe Speicher- und Datenverarbeitungsgeräte (Small-Scale-Server), externe Netzteile sowie Peripheriegeräte. Daneben ist **Software** begünstigt, und zwar die Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung. Dies ist also z. B. ein Textverarbeitungsprogramm, aber auch ein Buchhaltungsprogramm oder eine komplexe ERP-Software.

Hinsichtlich der erstmaligen Anwendung dieser "Sofortabschreibung" gilt:

- Der Ansatz der Nutzungsdauer mit "einem Jahr" ist erstmals anzuwenden in Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre (Wj.), die nach dem 31.12.2020 enden, in der Regel also erstmals für das Wj. 2021.
- In dieser Gewinnermittlung können Restbuchwerte von entsprechenden Wirtschaftsgütern, die in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt wurden und bei denen eine andere als die einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde, vollständig abgeschrieben werden.

In der Praxis hat diese Verwaltungsregelung viele Fragen aufgeworfen. Mit einer punktuellen Ergänzung hat das BMF hierauf reagiert. Des Weiteren hat das BMF auf Fragen der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft geantwortet.

Die FinVerw führt insbesondere aus, dass die betroffenen Wirtschaftsgüter wegen mehrjähriger Nutzung weiterhin den AfA-Regeln unterliegen. Das bedeutet insbesondere, dass diese Wirtschaftsgüter **im Anlagevermögen zu erfassen** sind, also keine sofortige Buchung auf ein Aufwandskonto erfolgen darf.

Weiterhin führt die FinVerw aus, dass insoweit keine neue AfA-Methode in Form einer Sofortabschreibung geregelt worden sei. Vielmehr wurde ein "Angebot" unterbreitet, die wirtschaftliche Nutzungsdauer mit einem Jahr anzusetzen. Insoweit geht die FinVerw davon aus, dass dies bei der aktuellen technischen Entwicklung der Realität entspricht.

Betont wird weiterhin, dass sich insoweit keine Auswirkungen auf das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz ergäben. Soweit in der Handelsbilanz eine andere Nutzungsdauer angesetzt wird oder werden muss, soll dies der steuerlichen Nutzungsdauer von einem Jahr nicht widersprechen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die Zweifel an der rechtlichen Grundlage der Annahme einer Nutzungsdauer von einem Jahr bestehen nach wie vor. Die FinVerw betont mehrfach, dass diese die Regelung als wichtiges Instrument einstuft. Dennoch kann nicht ausgeschlossen werden, dass später in Streitfällen Gerichte dieser Annahme nicht folgen.

#### **14 Schlussabrechnung zu den Überbrückungshilfen sowie November- und Dezemberhilfen**

Die **Anträge auf Überbrückungshilfen** sowie November- und Dezemberhilfen, die über prüfende Dritte eingereicht wurden, wurden häufig auf Basis von Umsatzprognosen und prognostizierten Kosten bewilligt. Auf Grundlage der tatsächlichen Umsatzzahlen und Fixkosten muss eine Schlussabrechnung durch die prüfenden Dritten erfolgen. Nach Prüfung durch die Bewilligungsstelle wird im Schlussbescheid eine endgültige Förderhöhe mitgeteilt. Das kann je nach gewählten Programmen zu einer Bestätigung der erhaltenen Mittel oder zu einer Nach- oder Rückzahlung führen.

Die Frist zur Einreichung der Schlussabrechnung wurde nun **bis zum 30.6.2023** verlängert. Im Einzelfall kann eine Verlängerung der Schlussabrechnung bis zum 31.12.2023 beantragt werden.

##### **Handlungsempfehlung:**

Die Schlussabrechnung ist zwingend; ansonsten werden die bislang ausgezahlten Hilfen zurückgefordert.

#### **15 Berücksichtigung einer Leasingsonderzahlung bei Anwendung der sog. Kostendeckelungsregelung zur Privatnutzung betrieblicher Kfz**

Bei Einnahmenüberschussrechtern wurde der Versuch unternommen, die Firmenwagenbesteuerung dadurch zu "optimieren", dass ein Leasingfahrzeug eingesetzt wird und bei Übernahme des Fahrzeugs eine hohe Leasingsonderzahlung geleistet wird. In den Folgejahren ergeben sich dann entsprechend geringe Leasingraten und damit geringe Fahrzeugkosten. Der geldwerte Vorteil sollte dann mittels der von der FinVerw akzeptierten Kostendeckelung, also der Begrenzung des geldwerten Vorteils auf die tatsächlichen Fahrzeugaufwendungen, gering gehalten werden.

Die FinVerw erkannte dieses Modell nicht an und wollte vielmehr auch bei einem Einnahmenüberschussrechner die Leasingsonderzahlung für Zwecke der Berechnung der Gesamtkosten im Rahmen der Kostendeckelung auf die Laufzeit des Leasingvertrages verteilen. Diese Sichtweise bestätigt nun der BFH in drei inhaltlich gleich lautenden Entscheidungen und kippte damit dieses Gestaltungsmodell. Im Rahmen dieser Kostendeckelungsregelung ist die geleistete Leasingsonderzahlung für Zwecke der Berechnung des Entnahmewerts als vorausbezahltes Nutzungsentgelt zu behandeln und daher auf die Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen.

##### **Handlungsempfehlung:**

Im Rahmen der Kostendeckelung ist also nicht ausschließlich auf die Fahrzeugkosten laut Rechnungslegung – hier: Einnahmenüberschussrechnung – abzustellen.

#### **16 Kosten für die Anmietung von Messestandfläche führt regelmäßig nicht zu einer gewerbsteuerlichen Hinzurechnung**

Im Streitfall ging es um ein Produktionsunternehmen. Dieses hatte keinen Direktvertrieb, sondern verkaufte die Produkte durch ein stehendes Händlernetz. In den Streitjahren 2009 bis 2011 mietete die Stpfl. wiederholt auf bestimmten turnusmäßig stattfindenden Messen Ausstellungsflächen und Räumlichkeiten an, um ihre Produkte dort zu präsentieren. Das Finanzamt war nun der Ansicht, dass diese Kosten für die Anmietung der Messestandflächen bei der Gewerbesteuer zu einer Hinzurechnung ("Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen") führen würden.

Diese Ansicht der FinVerw hat nun der BFH verworfen. Vielmehr käme nur dann eine solche Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer in Betracht, wenn die Messestandfläche bei unterstelltem Eigentum des ausstellenden Unternehmens zu dessen Anlagevermögen gehören würde. Zur Zugehörigkeit zum Anlagevermögen kommt es darauf an, ob der Geschäftszweck des betreffenden Unternehmens und auch die speziellen betrieblichen Verhältnisse (z. B. Bedeutung der Messepräsenz innerhalb des von dem Unternehmen praktizierten Vertriebssystems) das

dauerhafte Vorhandensein einer entsprechenden Messestandfläche erfordert.

Im Streitfall war dies nicht der Fall. Vorliegend hat das Produktionsunternehmen die hergestellten Produkte nicht unmittelbar an die Endabnehmer verkauft, sondern diese durch ein stehendes Händlernetz indirekt vertrieben. Der Unternehmensgegenstand erforderte daher keine zwingende Messeteilnahme. Vielmehr war es die freie Entscheidung der Stpfl., jedes Jahr neu darüber zu befinden, ob und an welchen Messen sie teilnehmen wollte oder nicht. So hat das FG der Messeteilnahme auf Grund der Vertriebsstrukturen, der ebenfalls auf den Messen anwesenden Vertriebspartner und der bestehenden anderweitigen Werbemöglichkeiten gerade keine maßgebliche Bedeutung für den Geschäftserfolg der Stpfl. beigemessen.

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass die nicht selten überschießende Anwendung der Hinzurechnungsvorschriften durch die FinVerw in der Praxis sorgfältig zu überprüfen ist und ggf. hiergegen vorgegangen werden sollte.

**17 Einnahmenüberschussrechnung: Zeitliche Zuordnung von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben**

Wird der steuerliche Gewinn mittels Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, wie insbesondere bei kleineren Gewerbetreibenden oder Freiberuflern, so erfolgt die Erfassung von Einnahmen und Ausgaben grds. bei Zufluss bzw. bei Abfluss. Zur Vermeidung von Zufallsergebnissen gibt es insoweit aber eine Sonderregelung: Regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres (Kj.), zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, werden nicht im Jahr des Zuflusses, sondern in dem Jahr erfasst, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Als „kurze Zeit“ ist ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen anzusehen. Entsprechendes gilt für Ausgaben. Wird also bspw. die Miete für die Geschäftsräume für den Monat Januar 2023, die bis zum dritten Werktag im Januar 2023 zu zahlen ist, bereits am 30.12.2022 überwiesen, so wird diese Ausgabe nach der Sonderregelung steuerlich dem Jahr 2023 zugeordnet.

Die FinVerw und auch die überwiegende Ansicht im Schrifttum geht davon aus, dass diese Sonderregelung einschränkend nur für solche Einnahmen bzw. Ausgaben gilt, die kurze Zeit vor Beginn bzw. kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nicht nur gezahlt, sondern auch fällig geworden sind. Dieses Merkmal der Fälligkeit ist im Gesetz allerdings nicht genannt, daher war dies umstritten. Nun hat der BFH diese Frage geklärt. Im Urteilsfall leistete ein Gewerbetreibender, der den Gewinn mittels Einnahmenüberschussrechnung ermittelte, die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume Mai bis Juli 2017 erst am 9.1.2018, machte sie aber als Betriebsausgaben für das Streitjahr 2017 geltend.

Der BFH widersprach dieser Vorgehensweise nun. Das Gericht stellt klar, dass die Sonderregelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG zum zeitlichen Ansatz regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben voraussetzt, dass sie kurze Zeit vor Beginn bzw. kurze Zeit nach Beendigung des Kj. der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nicht nur gezahlt, sondern auch fällig geworden sind. Zwar handelt es sich bei Umsatzsteuervorauszahlungen nach inzwischen ständiger Rechtsprechung im Hinblick auf deren gesetzlich festgelegte Wiederholung um regelmäßig wiederkehrende Ausgaben. Allerdings ist zu fordern, dass die in Rede stehende Ausgabe innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums vor Beginn bzw. nach Beendigung des Kj. der wirtschaftlichen Zugehörigkeit auch fällig geworden ist. Begründet hat der BFH dies damit, dass die in ihrem Anwendungsbereich eng zu begrenzende Vorschrift Zufallsergebnisse vermeiden wolle, die allerdings einträten, wenn jede zu irgendeinem beliebigen Zeitpunkt des Kj. fällige Ausgabe (bzw. Einnahme) auch dann noch diesem Kj. zugerechnet werde, wenn sie erst kurz nach Beginn des folgenden Kalenderjahres erbracht werde. Ein Verzicht auf die Fälligkeit würde auf eine Übertragung der für die Bilanzaufstellung geltenden Grundsätze auf die Einnahmenüberschussrechnung hinauslaufen und damit dessen Sinn und Zweck erheblich überschreiten.

**Handlungsempfehlung:**

Die zeitlich richtige Zuordnung von Einnahmen bzw. Ausgaben kann verfahrensrechtlich insoweit von Bedeutung sein, wenn sich herausstellt, dass Ausgaben im "falschen" Jahr geltend gemacht werden und ein Ansatz im anderen "richtigen" Jahr nur dann möglich ist, wenn dieses verfahrensrechtlich noch änderbar ist. Insoweit sollte die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben um den Jahreswechsel herum

sehr sorgfältig vorgenommen werden.

## 18 Bauabzugssteuer: Aktuelles Schreiben der Finanzverwaltung – weiter Anwendungsbereich

Unter der **Bauabzugssteuer** versteht man den verpflichtenden Steuerabzug für Unternehmen und juristische Personen des öffentlichen Rechts von 15 % bei dem Bezug von Bauleistungen. Mit der Bauabzugssteuer will der Fiskus seine beim Bauunternehmen bestehenden Besteuerungsrechte sichern. Da der Fiskus in dieser Branche erfahrungsgemäß aber in nicht wenigen Fällen eine Besteuerung nicht sicherstellen kann, erfolgt zunächst die Belastung des die Bauleistung empfangenden Unternehmers. Dieser führt die Bauabzugssteuer an das Finanzamt ab und bescheinigt dies dem Bauunternehmen. Das Finanzamt rechnet den Abzugsbetrag auf die vom Bauunternehmen zu entrichtenden Steuern an. Ein Verzicht auf die Erhebung der Bauabzugssteuer erfolgt allerdings dann, wenn das Bauunternehmen dem Leistungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung vorlegt oder bestimmte Freigrenzen nicht überschritten werden. Bauunternehmen können eine solche Freistellungsbescheinigung bei ihrem Finanzamt beantragen, welche immer dann erteilt wird, wenn der Steueranspruch nicht als gefährdet eingestuft wird. Insbesondere muss das Bauunternehmen seinen steuerlichen Pflichten nachkommen.

In der Praxis wird vielfach der weite Anwendungsbereich dieser Regelung nicht erkannt. Weiterhin hat die FinVerw aktuell ihre Äußerungen zur Auslegung dieser Vorschrift aktualisiert. Im Folgenden stellen wir die wesentlichen Grundzüge vor.

**Abzugsverpflichtet** sind juristische Personen des öffentlichen Rechts (wie z. B. Städte und Gemeinden) sowie alle Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuergesetzes, also auch Kleinunternehmer, pauschalbesteuerte Land- und Forstwirte sowie Unternehmer mit steuerfreien Umsätzen (z. B. Vermieter, Ärzte). Die Verpflichtung zum Abzug betrifft Bauwerke nur dann, soweit sie unternehmerisch genutzt werden.

### Beispiele:

Beispielfall	Lösung
Ein Bäcker lässt im Verkaufsraum seiner Bäckerei eine neue Ladeneinrichtung installieren.	Die Vergütung unterliegt dem Steuerabzug.
Ein freiberuflich tätiger Journalist lässt die Fliesen im Badezimmer seiner zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung erneuern.	Die Vergütung unterliegt nicht dem Steuerabzug, obwohl es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, denn die Bauleistung wurde in dessen Privatwohnung vorgenommen.
Ein Eigentümer lässt in einem Vierfamilienhaus, in dem er eine Wohnung selbst bewohnt und die übrigen Wohnungen vermietet, Verbundglasfenster einbauen.	Da es sich bei dem Eigentümer hinsichtlich seiner Vermietungstätigkeit um einen Unternehmer handelt, unterliegt die Vergütung insoweit dem Steuerabzug, als sie sich auf den Einbau von Fenstern in den vermieteten Wohnungen bezieht. Fenster in Gemeinschaftsräumen (z. B. Flure, Treppenhäuser) sind der überwiegenden Nutzung zuzuordnen. Da in dem Beispiel die größere Zahl der Wohnungen vermietet ist, ist von der Gegenleistung für diese Fenster der Steuerabzug vorzunehmen.
Ein Arbeitnehmer ist nebenberuflich als Bausparkassenvertreter tätig und lässt das Dach seines selbstgenutzten Eigenheims neu eindecken, in dem sich ein häusliches Arbeitszimmer, das er auch für seine Arbeitnehmertätigkeit nutzt, befindet.	Der Arbeitnehmer ist zwar hinsichtlich seiner Nebentätigkeit Unternehmer. Ein Steuerabzug unterbleibt jedoch, weil die Bauleistung dem unternehmerischen Zweck nicht unmittelbar zugeordnet werden kann und die Wohnnutzung überwiegt.

Bei **Wohnungseigentümergeinschaften** ist zwischen dem Sondereigentum und dem Gemeinschaftseigentum zu unterscheiden:

- Bei Bauleistungen für das Sondereigentum ist der jeweilige Sondereigentümer als Leistungsempfänger zum Steuerabzug verpflichtet.
- Bei Bauleistungen für das Gemeinschaftseigentum ist die Wohnungseigentümergeinschaft als Leistungsempfängerin zur Durchführung des Steuerabzugs verpflichtet. Die

Wohnungseigentümergeinschaft ist Unternehmerin, denn sie erbringt Leistungen gegenüber den Eigentümern. Dazu gehört auch die Instandhaltung des Bauwerks.

**Hinweis:**

Zu beachten ist, dass der Leistungsempfänger für die Abführung der Bauabzugssteuer haftet, sodass das Finanzamt diesen für nicht abgeführte Abzugssteuern in Anspruch nehmen kann.

Sachlich ist der Steuerabzug bei Bezug von **Bauleistungen** vorzunehmen. Unter Bauleistungen sind alle Leistungen zu verstehen, die der Herstellung, Instandhaltung bzw. der Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Der Begriff des Bauwerks ist nicht auf Gebäude beschränkt, sondern betrifft z. B. auch Tunnel, Windkraftanlagen, Betriebsvorrichtungen und technische Anlagen. Zu den Bauleistungen gehören u. a. der Einbau von Fenstern und Türen sowie Bodenbelägen, Aufzügen, Rolltreppen und Heizungsanlagen, aber auch von Einrichtungsgegenständen, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind, wie z. B. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen. Ebenfalls zu den Bauleistungen zählen die Installation einer Lichtwerbeanlage, Dachbegrünung eines Bauwerks oder der Hausanschluss durch Energieversorgungsunternehmen.

Nicht unter den Begriff fallen u. a. planerische Leistungen (z. B. von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs-, Prüf- und Bauingenieuren), die Arbeitnehmerüberlassung (auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Bauleistungen erbringen), Reinigungsarbeiten, bestimmte Wartungsarbeiten oder Materiallieferungen, sofern es sich nicht um Nebenleistungen zur Bauleistung handelt.

Der Steuerabzug ist unabhängig davon vorzunehmen, ob der Leistende im In- oder Ausland ansässig ist oder regelmäßig oder einmalig Bauleistungen erbringt.

Der **Steuerabzug kann unterbleiben**, wenn:

- der Leistende dem Leistungsempfänger eine zum Zeitpunkt der Gegenleistung gültige **Freistellungsbescheinigung** vorlegt (die Freistellungsbescheinigung wird Bauunternehmen auf Antrag vom Finanzamt ausgestellt, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind),
- die Gegenleistung von dem Bauunternehmen im Kalenderjahr voraussichtlich 5 000 € bzw. bei ausschließlich steuerfreier Vermietung 15 000 € nicht überschreitet oder
- der Leistungsempfänger nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet; dann ist der Steuerabzug auf Bauleistungen für diese Wohnungen nicht anzuwenden. Die Verpflichtung zum Steuerabzug besteht für alle Wohnungen, wenn von einem Vermieter mehr als zwei Wohnungen vermietet werden. Der Steuerabzug für Bauleistungen für andere unternehmerische Zwecke bleibt von der Zweiwohnungsgrenze unberührt.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis gilt es also

1. zu erkennen, in welchen Fällen eine Steuerabzugspflicht besteht und
2. in diesen Fällen eine Kopie der Freistellungsbescheinigung von dem leistenden Unternehmer einzuholen und damit die Abzugspflicht zu vermeiden.

Insoweit ist zu beachten: Wird die Gegenleistung in Teilbeträgen (z. B. Abschlagszahlungen nach Baufortschritt) erbracht, kann im Hinblick auf diese Teilzahlungen nur dann vom Steuerabzug abgesehen werden, wenn bereits vor Auszahlung des jeweiligen Teilbetrags dem Leistungsempfänger eine gültige Freistellungsbescheinigung vorliegt. Es reicht demgegenüber nicht aus, wenn der Leistende die Freistellungsbescheinigung dem Leistungsempfänger erst zusammen mit der Schlussrechnung vorlegt.

Besteht (im Ausnahmefall) eine **Verpflichtung zum Steuerabzug**, so gilt:

- Die Verpflichtung zum Steuerabzug entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung erbracht wird, d. h. der Leistungsempfänger die Vergütung für die erbrachte Bauleistung zahlt. Dies gilt auch in Fällen, in denen die Gegenleistung in Teilbeträgen (Vorschüsse, Abschlagszahlungen, Zahlung gestundeter Beträge) erbracht wird.
- Der Leistungsempfänger hat den innerhalb eines Kalendermonats einbehaltenen Steuerabzugsbetrag unter Angabe des Verwendungszwecks jeweils bis zum 10. des Folgemonats an das für die Besteuerung des Einkommens des Leistenden zuständige FA (Kasse) abzuführen.

- Der Leistungsempfänger ist weiterhin verpflichtet, mit dem Leistenden über den einbehaltenen Steuerabzug abzurechnen. Dazu hat er dem Leistenden (Auftragnehmer) einen Abrechnungsbeleg zu erteilen, der folgende Angaben enthalten muss:
  1. Name und Anschrift des Leistenden,
  2. Rechnungsbetrag, Rechnungsdatum und Zahlungstag,
  3. Höhe des Steuerabzugs,
  4. Finanzamt, bei dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist.

**Hinweis:**

Ab 2023 soll eine verpflichtende elektronische Anmeldung der Bauabzugssteuer eingeführt werden.

## 19 Nicht abziehbare Schuldzinsen bei Überentnahmen: Anwendung der Regelungen auf Einnahmenüberschussrechner

Schuldzinsen für betrieblich veranlasste Kredite mindern im Grundsatz als Betriebsausgaben den steuerlichen Gewinn. Der Schuldzinsenabzug ist steuerlich aber eingeschränkt, wenn **Überentnahmen** bestehen. Hiermit sollen Gestaltungen verhindert werden, bei denen einerseits die Liquidität aus betrieblichen Einnahmen mittels Entnahme zur Finanzierung privater Investitionen verwendet wird und andererseits Betriebsausgaben über einen Kredit finanziert werden und im Ergebnis damit die Fremdfinanzierung der privaten Investitionen in den steuerlich relevanten Bereich verlagert und die entsprechenden Zinsen steuerwirksam würden.

Die gesetzliche Regelung zur Verhinderung solcher Gestaltungen erfordert eine zweistufige Prüfung:

- Zunächst ist im ersten Schritt zu klären, ob der betreffende Kredit eine betriebliche oder private Schuld ist. Insoweit ist die Verwendung des Kredits entscheidend.
- Sodann ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob und in welchem Umfang die betrieblich veranlassten Schuldzinsen abziehbar sind. Betriebliche Schuldzinsen sind dann nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt. Insoweit erfolgt also eine periodenübergreifende Betrachtung. So können Schuldzinsen in einem Wirtschaftsjahr auch dann nicht abziehbar sein, wenn in diesem Jahr selbst keine Überentnahme zu verzeichnen ist, denn die nicht abziehbaren Schuldzinsen können auch ausschließlich auf den Überentnahmen früherer Jahre beruhen.
- Die nicht abziehbaren Schuldzinsen sind zudem gedeckelt auf die tatsächlichen Schuldzinsen abzüglich eines unschädlichen Betrags von 2 050 € und abzüglich der Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.

Der BFH hat nun entschieden, dass auch bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmenüberschussrechnung periodenübergreifend zu ermitteln ist, ob im betrachteten Gewinnermittlungszeitraum Überentnahmen vorliegen. Überentnahmen sind bei Einnahmenüberschussrechnern allerdings anders als bei bilanzierenden Stpfl. nicht auf die Höhe eines niedrigeren negativen Kapitalkontos zu begrenzen, das zum Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums nach bilanziellen Grundsätzen vereinfacht durch Gegenüberstellung der Aktiv- und Passivposten fiktiv ermittelt wird.

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass auch bei Gewinnermittlung mittels Einnahmenüberschussrechnung – also insbesondere bei Freiberuflern und kleineren Gewerbetreibenden – die gesetzliche Begrenzung des Abzugs betrieblicher Schuldzinsen zu beachten ist. Auch bei diesen müssen Entnahmen und Einlagen ermittelt werden und die Berechnung etwaiger Überentnahmen periodenübergreifend fortgeschrieben werden. Bei der Größe "Gewinn" ist bei solchen Einnahmenüberschussrechnern auf den steuerlichen Gewinn abzustellen. Relevant ist dies allerdings nur dann, wenn tatsächlich auch betriebliche Schuldzinsen anfallen.

## 20 Kinderbetreuungseinrichtung mit Belegungspräferenz für Vertragspartner: keine Gemeinnützigkeit

Zur Steigerung der Attraktivität als Arbeitgeber werden in der Praxis von Arbeitgebern vielfältige Angebote insbesondere zur Vereinbarkeit von Beruf und Familie angeboten. Ein wichtiger Baustein ist die Sicherstellung der **Kinderbetreuung**. Zu diesem Zweck kooperieren Arbeitgeber oftmals mit Kindertagesstätten und sichern bestimmte Betreuungskontingente.

Diese Konzepte können Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung der Kindertagesstätte haben, wie ein Urteil des BFH verdeutlicht. Dies vor dem Hintergrund, dass der Betrieb einer Kindertagesstätte im Grundsatz steuerlich als gemeinnützig eingestuft wird (Voraussetzung ist eine entsprechende Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag und die Einhaltung bestimmter weiterer Bedingungen), sodass Einnahmen für die Kinderbetreuung steuerlich nicht erfasst werden und die Einrichtung für Zuwendungen steuerlich wirksame Spendenbescheinigungen ausstellen kann. Die Einstufung als steuerbegünstigte Körperschaft steht allerdings unter engen Bedingungen, welche in solchen Konstellationen sorgfältig zu prüfen sind. So erfordert eine Einstufung als gemeinnützige Körperschaft, dass die Allgemeinheit gefördert wird.

Die Erfüllung dieser Voraussetzungen stand im Urteilsfall im Streit. Es ging um eine GmbH, deren Gesellschaftszweck in der gemeinnützigen Förderung der Jugendhilfe sowie der Bildung und Erziehung sowie der Förderung der Altenhilfe u. a. durch den Betrieb von Kindertageseinrichtungen bestand. In den Jahren 2008 bis 2012 (Streitjahre) schloss die Stpfl. – i. d. R. gemeinsam mit ihrer Anteilseignerin – mit Unternehmen Verträge über die Errichtung und den Betrieb von Kinderbetreuungseinrichtungen für Kinder der Mitarbeiter der Unternehmen. Die Stpfl. betrieb in den Streitjahren insgesamt vier Einrichtungen. Für die Aufnahme der zu betreuenden Kinder galten für die Beschäftigten der Unternehmen die Aufnahmebedingungen der Stpfl., wobei die Stpfl. auf die Belegungspräferenz der Unternehmen Rücksicht nehmen sollte, sofern dies mit den gesetzlichen Bestimmungen, behördlichen Auflagen und dem pädagogischen Konzept vereinbar war. Andere Personen, die nicht bei den Unternehmen beschäftigt waren, konnten einen Betreuungsplatz in Anspruch nehmen, wenn die Unternehmen aus ihrer Belegschaft keinen Bedarf hatten oder wenn Plätze länger unbelegt blieben. Für jeden Betreuungsplatz zahlten die Unternehmen ein von der Belegung abhängiges pauschales Entgelt, das sich durch Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln an die Stpfl. verringerte. Für eine Einrichtung, die 20 Plätze bot, schloss die Stpfl. einen entsprechenden Vertrag über 18 Plätze, für die übrigen drei Einrichtungen entsprechende Verträge über sämtliche Plätze. Im August 2012 schloss die Stpfl. für eine Einrichtung zusätzlich einen Vertrag mit der Stadt A über eine Krippengruppe mit Platzsharing, wovon die Stpfl. mindestens vier von insgesamt zwölf Plätzen zur Erfüllung des Rechtsanspruchs auf einen Krippenplatz zur Verfügung stellte. Tatsächlich wurden in den Streitjahren die Betreuungsplätze auch mit Kindern belegt, deren Eltern nicht Mitarbeiter der Vertragspartner der Stpfl. waren, und zwar in drei Einrichtungen einzelne Plätze und in einer Einrichtung von Anfang an deutlich mehr als die Hälfte der Plätze. Die Stpfl. erhielt für ihre Einrichtungen öffentliche Fördermittel.

Das Finanzamt gelangte nun zu der Auffassung, dass die GmbH nicht als gemeinnützig einzustufen sei, da sie nicht die Allgemeinheit fördere, weil ihre Einrichtungen den Beschäftigten ihrer Vertragspartner vorbehalten seien. Der BFH bestätigt nun diese Einschätzung. Insbesondere ist eine für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit erforderliche Förderung der Allgemeinheit nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugutekommt, fest abgeschlossen ist, z. B. durch Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Von einer Förderung der Allgemeinheit ist nur dann auszugehen, wenn im Grundsatz jedermann freien Zutritt zur Körperschaft oder zu ihren Leistungen hat und sich der geförderte Personenkreis dementsprechend zumindest als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt. Vorliegend kam die Tätigkeit der GmbH nur einem fest abgeschlossenen Personenkreis zu Gute. So konnten bei drei der vier Betreuungseinrichtungen sämtliche Plätze von den Mitarbeitern bestimmter Unternehmen besetzt werden und nur in einer Kinderbetreuungseinrichtung gab es zwei von 20 Plätzen, die nicht einem Unternehmen zur Verfügung zu stellen waren. Als unerheblich sah es das Gericht an, dass nicht belegte Restplätze vertraglich anderweitig vergeben werden konnten, was dazu führte, dass in einer Kinderbetreuungseinrichtung deutlich mehr als die Hälfte der Plätze betriebsfremd belegt wurden.

### **Handlungsempfehlung:**

Welche steuerlichen Auswirkungen sich im konkreten Fall ergeben, hängt davon ab, wie die Finanzierung des Betriebs der Kindertagesstätte ausgestaltet ist. Jedenfalls müssen die Konsequenzen dieses Urteils in der Praxis beachtet werden. Individuell ist zu prüfen, ob die Gemeinnützigkeit durch (begrenzte) Öffnung für die Allgemeinheit erreicht werden kann.

## **21 Ertragsteuerliche Behandlung von Incentive-Reisen**

Incentive-Reisen werden von einem Unternehmen gewährt, um Geschäftspartner oder Arbeitnehmer des Betriebs für erbrachte Leistungen zu belohnen und die Geschäftsbeziehung zu festigen bzw. zu besonderen Arbeitsleistungen zu motivieren. Der Ablauf der Reise und die einzelnen Veranstaltungen dienen allgemein-touristischen Interessen. Die OFD Frankfurt am Main hat zur ertragsteuerlichen Behandlung solcher Incentive-Reisen bei den Unternehmen, die die Leistungen gewähren, und den Empfängern der Leistungen Stellung genommen. Insoweit geht die FinVerw von folgender steuerlichen Behandlung aus:

### **Behandlung der Aufwendungen bei dem die Reiseleistung gewährenden Unternehmen:**

- Aufwendungen für Geschäftspartner: Wird eine Incentive-Reise mit Geschäftspartnern des Stpfl. durchgeführt, ist zu differenzieren:
  - Wird die Reise in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit den Leistungen des Empfängers als – zusätzliche – Gegenleistung gewährt, sind die tatsächlich entstandenen Fahrtkosten sowie die Unterbringungskosten in vollem Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Aufwendungen für die Gewährung von Mahlzeiten sind als Bewirtungskosten nach den üblichen Regeln zu 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Kosten abzugsfähig.
  - Wird die Reise mit gegenwärtigen oder zukünftigen Geschäftspartnern durchgeführt, um allgemeine Geschäftsbeziehungen erst anzuknüpfen, zu erhalten oder zu verbessern, handelt es sich um ein Geschenk. Fahrt- und Unterbringungskosten dürfen dann den Gewinn nicht mindern; Aufwendungen für die Bewirtung sind nach den üblichen Regeln zu 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Kosten abzugsfähig.
- Aufwendungen für Arbeitnehmer: Wird die Reise mit Arbeitnehmern des Betriebs durchgeführt, sind die hierdurch veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben in voller Höhe berücksichtigungsfähig. Etwaige Abzugsbeschränkungen, wie z. B. für Bewirtungskosten, greifen nicht.

### **Behandlung der Reise beim Empfänger:**

- Gewährung der Reiseleistungen an Geschäftspartner: Wendet der Unternehmer einem Geschäftspartner eine Incentive-Reise zu, so sind auf dessen Seite Betriebseinnahmen in Höhe des Reisewerts anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn die Reise einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zugewendet wird. Der Wert einer Reise ist auch dann als Betriebseinnahme anzusetzen, wenn das die Reiseleistungen gewährende Unternehmen die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehen darf. Da die Reise regelmäßig allgemeine touristische Interessen befriedigt, liegt gleichzeitig eine Entnahme vor. Ist Nutznießer der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, so liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Der Wert der zugewandten Reise ist in ihrer Gesamtheit mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen.
- Gewährung der Reiseleistungen an Arbeitnehmer: Wird Arbeitnehmern des Unternehmers eine Incentive-Reise gewährt, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, der ggf. pauschal versteuert werden kann.

### **Vermeidung der steuerlichen Erfassung auf Seiten des Empfängers durch Pauschalversteuerung:**

- Der die Incentive-Reise gewährende Unternehmer wird i. d. R. ein Interesse daran haben, dass auf Seiten des Empfängers keine steuerlichen Folgen eintreten. Dieses Ziel kann erreicht werden, wenn der die Reise gewährende Unternehmer die Sachzuwendung mit einem Steuersatz von 30 % pauschal versteuert. Damit sind sämtliche steuerlichen Folgen auf Seiten des Empfängers – sei dies ein Unternehmer oder ein Arbeitnehmer – abgegolten.
- Bei dieser Pauschalversteuerung sind bestimmte Regeln einzuhalten.

### **Handlungsempfehlung:**

In solchen Fällen sollten stets die steuerlichen Konsequenzen in den Blick genommen werden. Dies allein schon deshalb, weil die steuerlichen Folgen oftmals materiell bedeutsam sind und damit die Kosten der Reise deutlich erhöhen können.

## **22 Steuerentstehung bei Vermittlungsleistungen im Fall von Ratenzahlung**

Im vom BFH zu entscheidenden Fall ging es um die Vergütung für die Vermittlung einer Grundstücksübertragung. Nach der zu Grunde liegenden Honorarvereinbarung v. 7.11.2012 hatte eine GmbH (Auftraggeber) die Stpfl. (Auftragnehmer) beauftragt, im Rahmen eines Grundstückskaufvertrages über ein Grundstück in M vermittelnd tätig zu werden. Nach der Präambel zu dieser Vereinbarung war der Grundstückskaufvertrag bereits beurkundet worden. Es wurde festgestellt, dass der Auftragnehmer seine aus diesem Auftrag resultierenden Verpflichtungen umfassend erfüllt habe. Als Gegenleistung war vereinbart, dass der Auftragnehmer vom Auftraggeber ein Honorar i. H. v. 1 Mio. € zzgl. Umsatzsteuer erhält. Das vereinbarte Honorar sollte in fünf Teilbeträgen von jeweils 200 000 € zzgl. USt gezahlt werden. Die Teilbeträge waren in einem Abstand von jeweils einem Jahr fällig und der erste Teilbetrag war am 30.6.2013 zu zahlen. Der Auftraggeber hatte dem Auftragnehmer zur Erfüllung der Honorarzahungen eine Sicherheit zu leisten. In den Folgejahren erstellte die Stpfl. Rechnungen mit Steuerausweis über die jeweiligen Teilbeträge zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt, vereinnahmte und versteuerte sie dementsprechend. Im Übrigen versteuerte sie ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten. Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass die Stpfl. auf Grund der bereits im Streitjahr 2012 steuerpflichtig erbrachten Vermittlungsleistung das gesamte Vermittlungshonorar zu versteuern habe.

Der BFH hatte das Verfahren zunächst ausgesetzt und dem EuGH zur Klärung vorgelegt. Nach entsprechender Entscheidung des EuGH bestätigt nun der BFH mit Entscheidung die Auffassung des Finanzamtes. Die Vereinbarung der über mehrere Jahre laufenden Ratenzahlung bewirke nicht, dass die Entgelte zunächst als uneinbringlich im umsatzsteuerlichen Sinne einzustufen und daher die Umsatzsteuer noch nicht, sondern erst bei tatsächlicher Zahlung anzusetzen sei. Entscheidend sei, dass die Umsatzsteuer grundsätzlich mit Ausführung des Umsatzes entsteht (Sollbesteuerung) und nicht von der Zahlung des Entgelts abhängig ist. Daher schuldet der Lieferer oder der Dienstleistungserbringer dem Fiskus die Mehrwertsteuer, selbst wenn er von seinem Kunden noch keine Zahlung für den bewirkten Umsatz erhalten hat. Dementsprechend komme eine Einschränkung der Sollbesteuerung dergestalt, dass der Unternehmer nur bereits fällige Entgeltansprüche zu versteuern hat, nicht in Betracht.

### **Hinweis:**

Ausdrücklich weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass vorliegend nicht zu entscheiden war, welche Folgen sich hieraus für sog. Sicherungseinbehalte bei Gewährleistungsansprüchen ergeben, für die der Senat die Anwendung dieser Vorschrift bejaht hat mit der Folge, dass die Umsatzsteuer insoweit erst bei Zahlung/Freigabe der Einbehalte entsteht.

## **23 Steuersatz bei Übernachtungsleistungen: Ernstliche Zweifel am Aufteilungsgebot der ermäßigt besteuerten Vermietungsleistungen**

Im deutschen Umsatzsteuerrecht ist ausdrücklich ein Aufteilungsgebot für Übernachtungsleistungen verankert: Während die Übernachtungsleistung selbst nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegt, unterliegen Nebenleistungen, wie Frühstück oder Zugang zum Wellnessbereich, der regulären Umsatzsteuer von 19 %. Der Bundesfinanzhof hatte dieses Aufteilungsgebot auch im Jahr 2013 ausdrücklich bestätigt. Nun gibt aber zwischenzeitlich ergangene EuGH-Rechtsprechung ernstliche Zweifel, ob dieses Aufteilungsgebot im nationalen Recht den Vorgaben der EU-Mehrwertsteuersystem-Richtlinie entspricht, welche die EU-weiten (zwingenden) Vorgaben für das Umsatzsteuerrecht gibt. Die sich aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ergebende Rechtsfolge, dass die unselbständige Nebenleistung stets das Schicksal der Hauptleistung zu teilen hat, könnte das Aufteilungsgebot insoweit verdrängen.

Diese "ernstlichen Zweifel" hat nun der BFH geäußert. In einem solchen Beschluss betreffend eines Verfahrens über die Aussetzung der Vollziehung eines strittigen Steuerbetrags geht es allerdings "nur" um eine überschlägige Prüfung. Insoweit bleibt eine Entscheidung im endgültigen Verfahren und ggf. nach Anrufung des Europäischen Gerichtshofs abzuwarten.

**Hinweis:**

Dieser Beschluss verdeutlicht einmal mehr, wie stark das Umsatzsteuerrecht in Bewegung ist und dass selbst im deutschen Recht verankerte Grundsätze stets vor dem Hintergrund der EU-rechtlichen Vorgaben zu hinterfragen sind.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 24 **Gewerbesteuerrechtliche Nichterfassung des Veräußerungsgewinns einer GmbH & Co. KG anlässlich des Übergangs zu einer neuen Tätigkeit**

Gewinne, die der Beendigung der werbenden Tätigkeit zuzuordnen sind, gehören bei natürlichen Personen und Personengesellschaften nicht zum Gewerbeertrag und unterliegen damit nicht der Gewerbesteuer. Dies gilt auch dann, wenn eine Personengesellschaft ihre aktive Tätigkeit insgesamt veräußert und zu einer anderen Tätigkeit übergeht. Der dann erzielte Veräußerungsgewinn unterliegt nicht der Gewerbesteuer.

Über einen solchen Fall hatte nun der BFH zu entscheiden und hat dabei seine bisherige Rechtsprechung in einem wichtigen Detail geändert. Stark vereinfacht stellte sich der Urteilssachverhalt wie folgt dar: Streitig war, ob der im Jahr 2000 von einer GmbH & Co. KG aber erzielte Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt. Die GmbH & Co. KG ging einer umfangreichen gewerblichen Tätigkeit nach. Im Jahr 2000 verkaufte die GmbH & Co. KG im Rahmen eines Asset Deals sämtliche der gewerblichen Tätigkeit dienenden Wirtschaftsgüter unter Übertragung der Arbeits-, Miet- und Leasingverträge sowie der Warenbestände, Forderungen und Verbindlichkeiten an ein anderes Unternehmen, das den Geschäftsbetrieb der Stpfl. weiterführte. Letztlich behielt die GmbH & Co. KG eine Beteiligung zurück, aus der allerdings nur ein sehr geringer Beteiligungsertrag erwirtschaftet wurde. Auch die Komplementär-GmbH behielt eine eher unbedeutende Beteiligung zurück.

Nach dem Verkauf ihres Unternehmens beschränkte sich die Stpfl. auf das Halten der zwei Beteiligungen. Trotz der rein vermögensverwaltenden Tätigkeit erzielte sie als gewerblich geprägte Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte.

Das Finanzamt – und diesem folgend auch das Finanzgericht – wollte den Veräußerungsgewinn nun der Gewerbesteuer unterwerfen, da zwei Beteiligungen der bisherigen Tätigkeit zurückbehalten wurden und nun im Rahmen der vermögensverwaltenden Tätigkeit zum Einsatz kamen und die Stpfl. daher nicht alle stillen Reserven aufgedeckt habe. Dem widersprach der BFH nun. Das Gericht stellt in seinem Urteil vielmehr heraus, dass

- die Beurteilung, ob der anlässlich des Übergangs zu einer neuen Tätigkeit erzielte Veräußerungsgewinn einer GmbH & Co. KG der Gewerbesteuer unterliegt, sich danach richtet, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung wirtschaftlich identisch sind.
- Dabei gilt in Änderung der Rechtsprechung, dass die Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in den "neuen" Betrieb der Einstellung des "bisherigen" Betriebs nicht entgegensteht. Der Gewinn aus der Veräußerung des bisher originär gewerblichen Geschäftsbereichs einer GmbH & Co. KG ist daher nicht bereits dann dem Gewerbeertrag zuzuordnen, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage in dem neuen vermögensverwaltenden Geschäftsbereich der nunmehr gewerblich geprägten Personengesellschaft fortgeführt wird.

**Hinweis:**

Für die gewerbesteuerrechtliche Nichterfassung von Veräußerungsgewinnen kommt es anders als im Bereich der Einkommensteuer nicht notwendigerweise darauf an, dass alle stillen Reserven aufgedeckt werden. Die Nichtberücksichtigung dieser Gewinne hat ihren Grund darin, dass die Gewerbesteuer nur den durch den laufenden Betrieb anfallenden Gewinn erfasst. Veräußerungsgewinne sind daher selbst für den Fall, dass einkommensteuerrechtlich keine begünstigte Veräußerung oder Aufgabe gegeben ist, bei der

Ermittlung des Gewerbeertrags auszuschneiden, wenn die Veräußerung zu einer endgültigen Einstellung der gewerblichen Betätigung des Veräußerers führt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Auch wenn – zumindest bei natürlichen Personen als Mitunternehmer – die Belastung mit GewSt ganz weitgehend über die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer wieder ausgeglichen wird, kann diese Frage eine ganz erhebliche materielle Bedeutung erlangen. Insoweit ist der Einzelfall sehr sorgfältig zu betrachten und rechtzeitig sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

## **25 Keine erweiterte Grundstücks Kürzung im Fall einer Betriebsverpachtung**

Auf Antrag kann bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen, bei der Ermittlung der Gewbesteuer die sog. erweiterte Kürzung gewährt werden, also die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Damit kann im Ergebnis erreicht werden, dass im günstigsten Fall keine Gewbesteuer anfällt. Allerdings sind an die Gewährung der erweiterten Grundstücks kürzung sehr strenge Bedingungen geknüpft: Unter den Begriff Verwaltung und Nutzung von Grundvermögen fällt außer der Verwendung für den eigenen Bedarf im Allgemeinen die Vermietung und Verpachtung. Eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den im Gesetz abschließend aufgezählten unschädlichen Nebentätigkeiten zählt, schließt die erweiterte Kürzung aus.

Insoweit hat das FG Düsseldorf nun mit Urteil v. 22.6.2022 (Az. 2 K 2599/18 G) entschieden, dass

- **im Fall einer Betriebsverpachtung die erweiterte Kürzung nicht zu gewähren ist und**
- die alleinige Vermietung eines Betriebsgrundstücks eine Betriebsverpachtung sein kann, wenn das Betriebsgrundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage der bisherigen gewerblichen Tätigkeit darstellt.

Das Urteil betrifft einen sehr praxisrelevanten Fall. Im Urteilsfall begehrte eine GmbH & Co. KG die erweiterte Kürzung bei der Gewbesteuer. Der Sachverhalt stellte sich folgendermaßen dar:

- Bis Ende 1987 betrieb die Stpfl. ein Autohaus in eigenen Räumlichkeiten. Das Gebäude hatte sie auf einem Grundstück, das im Eigentum ihrer Gesellschafter (den Eheleuten A und B) stand, selbst errichtet. Ein Teil des Gebäudes nutzte die Stpfl. für ihr Autohaus, einen Teil der Immobilie vermietete sie an Dritte.
- Im November 1987 schlossen die Stpfl. und die Eheleute A und B einen Vertrag mit dem Unternehmen D. Sie vereinbarten, dass D sämtliche Warenbestände, das bewegliche Anlagevermögen und Betriebsvorrichtungen des Autohauses mit Wirkung zum 1.1.1988 erwarb. Der Teil der Immobilie, der bisher für das Autohaus genutzt worden war, wurde ab dem 1.1.1988 an D vermietet. Seit dem Jahr 1988 betreibt D in den angemieteten Räumen ein Autohaus.

Das Finanzamt und dem nun folgend auch das FG Düsseldorf lehnten die Anwendung der erweiterten Grundstücks kürzung ab. Vorliegend habe die GmbH & Co. KG eine originäre gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, indem sie D einen Betrieb verpachtet hat. Eine Nutzung von Grundbesitz im Rahmen einer Betriebsverpachtung stelle grundsätzlich keine begünstigte Vermögensverwaltung dar und schließe damit die erweiterte Grundstücks kürzung aus.

Entscheidend war der Umstand, dass vorliegend in der Verpachtung der Immobilie eine **Betriebsverpachtung** zu sehen war. Eine Betriebsverpachtung liegt vor, wenn ein Gewerbetreibender entweder den Betrieb im Ganzen als geschlossenen Organismus oder zumindest alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs verpachtet und der Stpfl. gegenüber den Finanzbehörden nicht (klar und eindeutig) die Aufgabe des Betriebs erklärt. Gegenüber der Finanzbehörde wurde unstrittig eine Aufgabenerklärung nicht abgegeben. Im Übrigen stand der Stpfl. vorliegend das sog. Verpächterwahlrecht auch gar nicht zu. Grundsätzlich kann bei einer Betriebsverpachtung der Stpfl. entscheiden, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe behandeln und damit unter Aufdeckung der stillen Reserven die verbliebenen Wirtschaftsgüter in sein Privatvermögen überführen oder ob und wie lange er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will. Da vorliegend eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG betroffen war und diese auch bei einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit stets steuerliches Betriebsvermögen hat, steht dieser das Verpächterwahlrecht gar nicht zu.

Zudem lag eine Betriebsverpachtung vor, da der für das Autohaus genutzte Teil des bebauten Grundstücks die **einzige wesentliche Betriebsgrundlage des Autohauses** war. Eine Betriebsverpachtung liegt auch dann vor, wenn nur ein Betriebsgrundstück, ggf. i. V. m. Betriebsvorrichtungen, verpachtet wird, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Dies ist bei einem Einzelhandelsbetrieb regelmäßig der Fall, wenn dem Betriebsgrundstück durch seine Lage, den hierdurch bedingten örtlichen Wirkungskreis und den dadurch wiederum bestimmten Kundenkreis im Verhältnis zu den übrigen Wirtschaftsgütern besondere Bedeutung zukommt. Bei Einzelhandelsunternehmen bilden die gewerblich genutzten Räume – anders als bei einem produzierenden Gewerbe – den wesentlichen Betriebsgegenstand, welcher dem Unternehmen das Gepräge gibt und dem Verpächter die Möglichkeit eröffnet, den vorübergehend in eigener Regie eingestellten Betrieb nach Beendigung des Pachtverhältnisses wieder aufzunehmen und fortzuführen.

Demgegenüber gehören bei Einzelhandelsbetrieben das jederzeit wieder zu beschaffende Inventar und andere Gegenstände des Anlagevermögens sowie Warenbestände nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen. Diese Grundsätze sind auch auf den Betrieb eines Autohauses anzuwenden.

Weiterhin hat das FG in dieser Entscheidung ausgeführt, dass die Konzession ebenfalls nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Autohauses gehöre. Eine Betriebsverpachtung setze nicht voraus, dass der Stpfl. den identischen Betrieb fortführen könne. Ausreichend sei z. B. die Eröffnung eines Autohauses einer anderen Marke oder eines freien Autohauses. Der Verlust des bisherigen Kundenstamms, der Lieferantenbeziehungen und des Geschäftswerts sei insofern ohne Belang.

## **26 Eingeschränkte Verlustverrechnung bei Kommanditisten**

Gewinne einer Personengesellschaft werden erst auf Ebene der Gesellschafter besteuert. Dies eröffnet auch die Möglichkeit, dem Gesellschafter zugerechnete Verluste der Gesellschaft bei der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters mit Einkünften aus anderen Einkunftsquellen zu verrechnen. Diese Möglichkeit der Verlustverrechnung ist steuerlich allerdings bei Gesellschaftern, die nicht unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften, insbesondere also bei Kommanditisten, begrenzt auf die geleistete Einlage bzw. eine höhere, im Handelsregister eingetragene Haftsumme.

Ist nun absehbar, dass die Gesellschaft das laufende Wirtschaftsjahr mit einem steuerlichen Verlust abschließen wird, so muss rechtzeitig geprüft werden, ob eine eventuelle Einschränkung der Verlustverrechnung droht. Im Grundsatz sind Verluste dann nicht beim Gesellschafter mit anderen Einkünften ausgleichsfähig (sondern nur mit zukünftigen Gewinnen aus der Beteiligung verrechenbar), wenn der Verlustanteil des Kommanditisten zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führt. Die diesbezügliche gesetzliche Regelung ist komplex und führt vielfach zu Streitfällen. Dies zeigt ein aktueller Fall, über den das FG Münster zu entscheiden hatte.

Im Streit stand die Berechnung der ausgleichsfähigen Verluste hinsichtlich zweier Aspekte: Zum einen, ob eine außerbilanzielle Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrags im Jahr der vorgenommenen Investition den beim Gesellschafter anzusetzenden Verlust berühre. Zum anderen die Wirkung von "Überentnahmen" in Vorjahren. In den Vorjahren überstiegen die Entnahmen die Einlagen und Gewinnanteile, sodass das Kapitalkonto zu Beginn des Streitjahres bei -82 627 € lag. Verluste lagen in den Vorjahren jedoch nicht vor, vielmehr wurden stets Gewinne erzielt. Im Streitjahr ergab sich nun ein deutlich positiver Saldo aus Einlagen und Entnahmen, was dazu führte, dass der vergleichsweise hohe Verlust des Jahres das negative Kapitalkonto nur um ca. 2 346 € vergrößerte. Das Finanzamt vertrat nun aber die Ansicht, dass hinsichtlich der Entnahmen/Einlagen eine wirtschaftsjahrübergreifende Betrachtung zu erfolgen habe und mithin die Mehrentnahmen der Vorjahre nun mindernd zu berücksichtigen seien, denn in einer wirtschaftsjahrübergreifenden Betrachtung seien durch die Einlagen im Streitjahr lediglich diese Mehrentnahmen der Vorjahre wieder ausgeglichen worden.

Das FG Münster hat nun zum Streitfall entschieden, dass

- die Prüfung, ob der Verlustanteil zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos geführt hat, rein jahresbezogen vorzunehmen ist. Mehrentnahmen aus Vorjahren beeinflussen das negative Kapitalkonto nicht.
- der Hinzurechnungsbetrag aus dem Investitionsabzugsbetrag im Jahr der Investition dagegen außerhalb der Steuerbilanz ausschließlich bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns zu berücksichtigen ist, sodass dieser das insoweit maßgebliche Kapitalkonto und somit die Berechnung des Verlustausgleichsvolumens nicht beeinflusst.

Nach der gesetzlichen Regelung darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust einer KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Ob diese gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind – ob also ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht – bestimmt sich durch einen Vergleich des Kapitalkontos zum Bilanzstichtag des Veranlagungsjahres mit dem Kapitalkonto zum Bilanzstichtag des Vorjahres. Es ergibt sich also eine streng wirtschaftsjahrbezogene Betrachtung.

**Hinweis:**

Gegen diese Entscheidung ist nun unter dem Az. IV R 10/22 vor dem BFH die Revision anhängig, sodass die Rechtsfrage nicht abschließend geklärt ist.

**27 Entnahmen nach früherer Verlustverrechnung müssen nicht zu einer Nachversteuerung führen**

Bei Personengesellschaften erfolgt die einkommensteuerliche Erfassung deren Ergebnisses erst auf Ebene der Gesellschafter. Dies umfasst auch die Möglichkeit, Verluste der Gesellschaft steuerlich auf Ebene des Gesellschafters geltend zu machen und insbesondere mit Erträgen aus anderen Einkunftsquellen zu verrechnen. Allerdings ist die Verlustverrechnung begrenzt auf die Verluste, die der Gesellschafter auch wirtschaftlich tragen muss. So kann insbesondere ein Kommanditist, der für Verbindlichkeiten der Gesellschaft im Ergebnis nur mit seiner Einlage einsteht und im Übrigen nicht persönlich für die Schulden der Gesellschaft haftet, Verluste nur bis zur Höhe der geleisteten Einlage oder einer etwaigen höheren im Handelsregister eingetragenen Haftsumme steuerlich geltend machen (insoweit handelt es sich um ausgleichsfähige Verluste). Darüber hinausgehende Verluste können nur mit späteren Gewinnen aus dieser Beteiligung verrechnet werden (sog. verrechenbare Verluste).

Weiterhin ist gesetzlich als Vorschrift zur Vermeidung von Missbräuchen vorgesehen, dass wenn der Kommanditist durch Einlagen oder eine Erhöhung der Haftsumme das Verlustverrechnungsvolumen erhöht, dieses genutzt wird und dann aber alsbald wieder eine Entnahme oder Verminderung der Haftsumme erfolgt, eine Nachversteuerung der zuvor ausgleichsfähigen Verluste erfolgt. Dadurch soll verhindert werden, dass kurz vor dem maßgeblichen Bilanzstichtag von beschränkt haftenden Gesellschaftern Einlagen geleistet werden, um bei einem voraussichtlichen Gesellschaftsverlust ein positives Kapitalkonto als Verlustausgleichspotenzial aufweisen zu können, damit sie in den Genuss der Abzugs- und Ausgleichsfähigkeit des Verlustanteils gelangen. Anschließend könnte die Einlage nach dem Bilanzstichtag folgenlos wieder abgezogen werden.

Mittels der Missbrauchsvermeidungsvorschrift wird der Gesellschafter faktisch so gestellt, als ob die kurzzeitige Einlagenerhöhung nicht erfolgt wäre. Technisch wird dem Kommanditisten dabei im Jahr des Entstehens des Verlusts dessen Ausgleich nach Maßgabe der höheren Einlage bzw. der erweiterten Außenhaftung belassen; im Jahr der Einlageminderung bzw. der Reduzierung der Außenhaftung hat der Kommanditist jedoch den entsprechenden Betrag als fiktiven laufenden Gewinn zu versteuern. In gleicher Höhe wird der früher ausgleichs- bzw. abzugsfähige Verlust in einen verrechenbaren Verlust, der nur für künftige Verrechnungen mit Gewinnanteilen aus der Beteiligung zur Verfügung steht, umgewandelt.

Die Anwendung dieser Missbrauchsvermeidungsvorschrift wirft nun in der Praxis Fragen auf. So hatte das Finanzgericht Köln über einen Fall zu entscheiden, in dem der Kommanditist eine Erhöhung der Haftsumme um 1 Mio. € in das Handelsregister eintragen ließ und hiervon einen Anteil von ca. 600 000 € tatsächlich einlegte, es zu Verlusten kam, die als ausgleichsfähige Verluste behandelt wurden und dann aber auch erhebliche Entnahmen getätigt wurden.

Allerdings waren diese Entnahmen nicht mit einer Verminderung der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme verbunden, diese blieb vielmehr bei ca. 1 Mio. € Das Finanzamt wollte nun im Jahr der Entnahmen eine teilweise Rückgängigmachung der vorher erfolgten Verlustverrechnung vornehmen (technisch über eine fiktive Gewinnhinzurechnung).

Dies hat das Finanzgericht Köln nun anders gesehen. Auch wenn dies nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der gesetzlichen Norm folge, müsse diese Missbrauchsvermeidungsvorschrift von ihrem Sinn und Zweck her einschränkend ausgelegt werden. Gewinnzurechnungen seien nicht nur auszuschließen, soweit auf Grund der Entnahmen eine zu berücksichtigende Außenhaftung wiederauflebt, sondern auch soweit eine Haftung auf Grund noch (gar) nicht geleisteter Haftenlage generell besteht. Der Sinn und Zweck der Regelung besteht darin, den Kommanditisten so zu stellen, als hätte er die entnommene Einlage nie geleistet. Dann aber erscheint es inkonsequent, den Verlustausgleich auf den Betrag der geleisteten und sodann entnommenen Einlage zu beschränken. Hätte der Kommanditist überhaupt keine Einlage geleistet, würde sich die Höhe des zulässigen Verlustausgleichs an der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme orientieren. Der Kommanditist, der die Einlage zu keinem Zeitpunkt geleistet hat, wäre besser gestellt als der Kommanditist, der einen Teil seiner Einlage leistet und sodann wieder entnimmt, obwohl in wirtschaftlicher und gesellschaftsrechtlicher Hinsicht kein Unterschied zwischen den beiden bestünde.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 28 Mit dem Jahressteuergesetz angekündigte Gesetzesänderungen

Vorgelegt wurde der Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022. Dieses sieht auch Änderungen für Bezieher von Kapitaleinkünften vor:

- Sparer-Pauschbetrag: Mit Wirkung ab 2023 soll der Sparerpauschbetrag von derzeit 801 € auf 1 000 € bzw. bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten von 1 602 € auf 2 000 € angehoben werden.
- Verluste aus Kapitaleinkünften: Verluste aus Kapitaleinkünften dürfen nur die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt, mindern. Insoweit ist die Verlustverrechnung also ausdrücklich auf diese Einkunftsart beschränkt. Bei Ehegatten gilt dies nach aktuellem Recht darüber hinaus ausdrücklich für den einzelnen Ehegatten. Mit Wirkung ab dem Jahr 2022 soll nun eine ehегattenübergreifende Verlustverrechnung eingeführt werden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Soweit die Ehegatten eigene Konten/Depots führen, muss bei der Depotbank bis zum 15.12.2022 eine Verlustbescheinigung angefordert werden. Diese bescheinigten, noch nicht ausgeglichenen Verluste können dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung mit positiven Erträgen aus Kapitalvermögen aus anderen Depots/Konten des Ehegatten verrechnet werden, wenn die vorgesehene Gesetzesänderung wie aktuell vorgesehen umgesetzt wird.

### 29 FinVerw nimmt Stellung zur steuerlichen Behandlung von Kryptowährungen ("Bitcoin" usw.)

Die FinVerw hat nun erstmals eine bundesweit einheitliche Verwaltungsanweisung zur steuerlichen Behandlung von Token im Allgemeinen und virtuellen Währungen wie z. B. Bitcoin im Speziellen veröffentlicht. Dies ist für die Praxis von besonderer Bedeutung.

Das umfangreiche Schreiben behandelt verschiedene Krypto-Sachverhalte, die technisch erläutert und ertragsteuerrechtlich eingeordnet werden. Neben dem An- und Verkauf etwa von Bitcoin oder Ether betrifft dies insbes. die Blockerstellung (bei Bitcoin Mining genannt). Daneben beschäftigt sich das Schreiben mit Staking, Lending, Hard Forks, Airdrops, den ertragsteuerrechtlichen Besonderheiten von Utility und Security Token sowie Token als Arbeitnehmereinkünfte. Den Ausführungen zur ertragsteuerlichen Beurteilung verschiedenster

Tätigkeiten im Zusammenhang mit virtuellen Währungen und mit sonstigen Token sind ausführliche technische Erläuterungen vorangestellt.

Inhaltlich herauszustellen ist, dass der **An- und Verkauf von virtuellen Währungen** im Regelfall nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern steuerlich als sonstige Einkünfte erfasst wird, sodass dies steuerlich nur dann relevant ist, wenn zwischen An- und Verkauf die Einjahresfrist für die steuerliche Erfassung von privaten Veräußerungsgeschäften noch nicht abgelaufen ist.

Anders kann die **aktive Tätigkeit** (Fälle des sog. Minings, Stakings, der aktiven und passiven Airdrops, Forks etc.) zu beurteilen sein. Insoweit wird der Stpfl. ggf. im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit aktiv, sodass Wertsteigerungen stets steuerlich zu erfassen sind. Dies ist allerdings nach Lage des Einzelfalls zu beurteilen. Mining und Forging können je nach den Umständen des Einzelfalls eine private oder eine gewerbliche Tätigkeit sein. Eine gewerbliche Tätigkeit liegt insbesondere nur dann vor, wenn Gewinnerzielungsabsicht und Wiederholungsabsicht bestehen. Die Blockerstellung ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Sie muss auf Dauer dazu geeignet sein, aus dieser Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen.

**Hinweis:**

Sind die Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstigen Token Betriebsvermögen, sind die Veräußerungserlöse Betriebseinnahmen.

Beim **Lending** werden Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstige Token gegen eine Vergütung zur Nutzung überlassen. Werden dem Privatvermögen zuzuordnende virtuelle Währungen überlassen, so sind die erzielten Erlöse als sonstige Einkünfte bei der Einkommensteuer zu erfassen. Sofern die virtuellen Währungen dem Betriebsvermögen zugeordnet sind, fallen beim Lending Betriebseinnahmen an.

Daneben spielen in der Praxis **Airdrops** eine wichtige Rolle:

- Bei einem Airdrop werden Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstige Token "unentgeltlich" verteilt. In der Regel handelt es sich dabei um Marketing-Aktionen, deren Ausgestaltung unterschiedlich sein kann. Mit einem Airdrop kann z. B. die Auflage verbunden sein, dass die Teilnehmenden mehrere Online-Formulare ausfüllen müssen.
- Steuerlich kann dies relevant sein: Hängt die Zuteilung der Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstigen Token davon ab, dass Stpfl. Daten von sich zur Verfügung stellen, die über die Informationen hinausgehen, die für die schlichte technische Zuteilung oder Bereitstellung erforderlich sind, liegt in der (personenbezogenen) Datenüberlassung eine als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer unterliegende Leistung der Stpfl., für die sie als Gegenleistung Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstige Token erhalten.
- Ist der Airdrop darauf ausgerichtet, dass neben einer Leistung auch "der Zufall" über den Erhalt von Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstigen Token entscheidet, wird der Zurechnungszusammenhang von Leistung und Gegenleistung durch das "Zufallselement" unterbrochen oder überlagert.

**Hinweis:**

Die passive Spekulation mit Krypto Assets ist für Privatinvestoren somit nach einem Jahr Haltedauer steuerfrei, solange sie die Schwelle zum "gewerblichen Händler" nicht überschreitet. Eine präzise Bestimmung dieser Schwelle fehlt allerdings weiterhin.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 30 Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietungseinkünften

Ein Vermietungsobjekt wird nur dann bei der Einkommensteuer erfasst, wenn der Stpfl. eine Einkünfteerzielungsabsicht hat, also auf Dauer einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten anstrebt. Diese Frage ist vor allem dann relevant, wenn auf Grund von hohen

Erhaltungsaufwendungen oder auch Fremdfinanzierungszinsen über einige Jahre hinweg wegen hoher Werbungskosten Verluste ausgewiesen werden.

Der BFH bestätigt nun, dass bezogen auf die Einkünfteerzielungsabsicht in Form der Überschusserzielungsabsicht wie folgt zu differenzieren ist:

- Bei einer auf Dauer angelegten, auf Wohnimmobilien bezogenen Vermietungstätigkeit ist typisierend vom Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Insoweit braucht der Stpfl. also grds. keinen Nachweis zur Einkünfteerzielungsabsicht zu erbringen.
- Demgegenüber gilt bei Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen (sog. "Gewerbeimmobilien"), die Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht. In diesen Fällen muss im Einzelfall geprüft werden, ob der Stpfl. beabsichtigt hat, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Den Stpfl. trifft insoweit die objektive Beweislast für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht.

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass bei Gewerbeimmobilien insoweit ggfs. eine Prognose aufzustellen ist.

### **31 Umsatzsteuer bei Betrieb einer Photovoltaikanlage auf dem selbstgenutzten Einfamilienhaus**

Aktuell errichten viele Immobilienbesitzer auf dem selbst genutzten Eigenheim eine Photovoltaikanlage. Üblicherweise wird der Strom soweit wie möglich selbst genutzt und im Übrigen in das allgemeine Stromnetz gegen Entgelt nach dem EEG eingespeist. Im Folgenden gehen wir auf die umsatzsteuerlichen Aspekte einer solchen Tätigkeit ein. Insoweit können sich steuerliche Pflichten ergeben, andererseits aber auch steuerliche Vorteile, die es zu nutzen gilt.

In einem ersten Schritt ist die Frage zu beantworten, ob mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage eine **unternehmerische Tätigkeit** begründet wird. Als solche gilt eine selbständig ausgeübte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, wobei als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen gilt. Einer Gewinnerzielungsabsicht wie im Ertragsteuerrecht bedarf es für umsatzsteuerliche Zwecke dabei nicht. Dies führt dazu, dass der Erwerber/Betreiber einer Photovoltaikanlage umsatzsteuerlich als Unternehmer anzusehen ist, soweit dieser den erzeugten Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz einspeist. Auf die Höhe der erzielten Einnahmen und die Leistung der Anlage kommt es dabei nicht an.

**Hinweis:**

Die **Aufnahme der Tätigkeit ist dem Finanzamt anzuzeigen**, und zwar innerhalb eines Monats. Hierfür existiert ein spezielles Formular ("Fragebogen zur steuerlichen Erfassung für Einzelunternehmen"). Zusätzlich werden länderspezifische spezielle Fragebögen angefordert, so bspw. in Bayern: "Fragebogen zur Errichtung und zum Betrieb einer Photovoltaikanlage mit Inbetriebnahme ab 01. April 2012".

Allerdings kann ggf. von der sog. **Kleinunternehmerregelung** Gebrauch gemacht werden. Danach wird Umsatzsteuer auf Antrag nicht erhoben, wenn die Umsätze im Gründungsjahr nicht mehr als 22 000 € betragen und im Folgejahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen werden. Wurde die unternehmerische Tätigkeit nur während eines Teils des Kalenderjahres ausgeübt, ist der tatsächliche Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen.

**Hinweis:**

Insoweit sind allerdings alle umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten des Anlagenbetreibers zusammenzurechnen. Ist also bspw. der Anlagenbetreiber auch als selbständiger Rechtsanwalt tätig, so kann von der Kleinunternehmerregelung nur dann Gebrauch gemacht werden, wenn die genannten Grenzen über beide Tätigkeiten zusammen eingehalten werden.

Liegen die Umsätze innerhalb der Kleinunternehmergrenzen, so besteht folgendes **Wahlrecht**:

- **Nutzung der Kleinunternehmerregelung:** Wird von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht, so bestehen keine umsatzsteuerlichen Pflichten bspw. zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen oder der Umsatzsteuererklärung. Die Stromlieferung an den Netzbetreiber (Einspeisung in das allg. Stromnetz) erfolgt dann ohne Umsatzsteuerausweis. Allerdings kann bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung keine Vorsteuer aus den Eingangsrechnungen für den Erwerb oder den laufenden Kosten der Anlage vom Finanzamt

erstattet werden.

- **Option zur Umsatzsteuer:** Der Stpfl. kann aber auch zur Umsatzsteuer optieren, also nicht von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen. Dies ist regelmäßig sinnvoll, da dann die Vorsteuer aus dem Erwerb der Anlage vom Finanzamt erstattet wird und nur der Nettobetrag finanziert werden muss. Andererseits müssen dann auch die umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllt werden.

#### **Hinweis:**

Liegen die Voraussetzungen für die Kleinunternehmerregelung vor, optiert der Unternehmer aber zur Regelbesteuerung, um den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Anlage geltend zu machen, so ist er hieran für mindestens fünf Jahre gebunden.

Ausgeübt wird die Option zur Umsatzsteuer im Regelfall mit der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. der Umsatzsteuererklärung.

Optiert der Stpfl. zur Umsatzsteuer bzw. liegen die Voraussetzungen für die Kleinunternehmerregelung nicht vor, so ergeben sich folgende **umsatzsteuerliche Pflichten gegenüber dem Finanzamt:**

- Abzugeben sind Umsatzsteuervoranmeldungen. Wird mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage eine Unternehmereigenschaft begründet, so müssen Umsatzsteuervoranmeldungen im Jahr der Aufnahme der Tätigkeit und im Folgejahr in der Regel monatlich abgegeben werden. In der Umsatzsteuervoranmeldung errechnet der Unternehmer die zu entrichtende Steuer. Als Abgabe und Zahlungsfrist gilt regelmäßig der zehnte Tag des Folgemonats. Es kann eine Dauerfristverlängerung beantragt werden, was die jeweiligen Fristen um einen Monat verlängert.
- Die FinVerw kann als Voranmeldungszeitraum auch das Kalendervierteljahr festsetzen, sofern die voraussichtliche Jahressteuer nicht mehr als 7 500 € beträgt.
- Ab dem dritten Jahr kann bei kleineren Photovoltaikanlagen ganz auf die Abgabe von laufenden Voranmeldungen verzichtet werden, wenn die Umsatzsteuerzahllast aus dem Vorjahr nicht mehr als 1 000 € beträgt.
- Nach Ablauf des Kalenderjahres ist stets eine Umsatzsteuererklärung abzugeben, in der die Umsatzsteuer für das gesamte Jahr erklärt wird. Die mit den Voranmeldungen entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen werden insoweit angerechnet. Die Abgabefrist für die Umsatzsteuerjahreserklärung ist grds. der 31.7. des Folgejahres (aktuell gelten wegen der Corona-Pandemie allerdings noch verlängerte Fristen).

Insbesondere für den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Photovoltaikanlage ist die **Zuordnung der Anlage zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen** von Bedeutung. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug setzt eine unternehmerische Mindestnutzung von 10 % voraus. Im Regelfall wird die Anlage sowohl

- unternehmerisch genutzt, nämlich insoweit, als der Strom in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird und
- unternehmensfremd genutzt, nämlich soweit der Strom im Privathaushalt selbst genutzt wird.

#### **Hinweis:**

Im Einzelfall kann sich dies natürlich auch anders darstellen. So kann der Strom ggf. vollständig in einem gewerblichen Unternehmen des Betreibers genutzt werden oder an Mieter einer eigenen Vermietungsimmobilie abgegeben werden.

Im Falle der teilweise unternehmerischen (Stromeinspeisung in das allg. Netz) und teilweise unternehmensfremden Nutzung (Eigenverbrauch) kann die Zuordnung der Anlage – soweit eine mindestens 10 %ige unternehmerische Nutzung erfolgt, was im Regelfall aber gegeben ist – für umsatzsteuerliche Zwecke wahlweise

- in vollem Umfang zum Unternehmen;
- in vollem Umfang zum nichtunternehmerischen Bereich und
- im Umfang der voraussichtlichen unternehmerischen Verwendung dem Unternehmen zugeordnet werden.

Diese Entscheidung ist insbesondere maßgebend für den Vorsteuerabzug aus der Errichtung

der Anlage. In der Regel wird eine vollständige Zuordnung zum Unternehmen gewählt, um den vollständigen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen zu können.

### **32 Veräußerung einer privat genutzten Immobilie – Steuerliche Nichterfassung bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken**

Wird eine im steuerlichen Privatvermögen gehaltene Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder veräußert, so wird der realisierte Veräußerungsgewinn grundsätzlich steuerlich erfasst. Insoweit besteht eine in der Praxis wichtige Rückausnahme – die dann eben zur steuerlichen Nichterfassung des Veräußerungsgewinns führt – wenn die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Dies setzt nach der Rechtsprechung voraus, dass die Wohnimmobilie mindestens im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Konkret bedeutet dies, wie nun der BFH mit zwei gleichlautenden Bescheiden bestätigt und konkretisiert:

- Ausreichend ist eine zusammenhängende Nutzung von einem Jahr und zwei Tagen – wobei sich die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auf das gesamte mittlere Kalenderjahr erstrecken muss, während die eigene Wohnnutzung im zweiten Jahr vor der Veräußerung und im Veräußerungsjahr nur jeweils einen Tag zu umfassen braucht.
- Wird – so lag der Streitfall – die maßgebliche Wohnimmobilie im Jahr der Veräußerung überhaupt nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken genutzt, kommt die Ausnahmvorschrift nicht zur Anwendung und es erfolgt eine steuerliche Erfassung der Veräußerung.
- Maßgebend sind demnach das Kalenderjahr der Veräußerung und die beiden vorangegangenen Kalenderjahre.

#### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist mithin eine entsprechende zeitliche Planung vorzunehmen. Materiell kann dies sehr hohe Bedeutung erlangen.

### **33 Aktualisierte Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung**

Das BMF hat seine Arbeitshilfen zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung) aktualisiert und die entsprechende Arbeitshilfe samt Anleitung mit Stand August 2022 veröffentlicht.

Eine solche Kaufpreisaufteilung ist dann erforderlich, wenn eine Immobilie zu einem Gesamtkaufpreis erworben wurde. Insoweit muss dann der Wert des Gebäudes aus dem Gesamtkaufpreis ermittelt werden, da nur auf diesen Abschreibungen zu berechnen sind, während der Grund und Boden keiner Abnutzung unterliegt.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nicht nach der sogenannten Restwertmethode, sondern nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen. Die von der FinVerw zur Verfügung gestellte Arbeitshilfe ermöglicht unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen.

#### **Handlungsempfehlung:**

In materiell bedeutsamen Fällen ist empfehlenswert, eine Kaufpreisaufteilung auf das Gebäude einerseits und den Grund und Boden andererseits unmittelbar im Kaufvertrag vorzunehmen. Einer solchen vertraglichen Aufteilung ist grds. für steuerliche Zwecke zu folgen, wenn die gewählte Aufteilung nicht offensichtlich unzutreffend ist.

### **34 Erhöhung der Grunderwerbsteuer in Hamburg und Sachsen**

Beim Erwerb einer Immobilie fällt Grunderwerbsteuer an. Der Grunderwerbsteuersatz kann von den einzelnen Bundesländern autonom festgelegt werden. Die Grunderwerbsteuersätze werden nun erhöht in

- **Hamburg** zum 1.1.2023 von 4,5 % auf 5,5 %;

- **Sachsen** plant eine Erhöhung von 3,5 % auf 5,5 % (Beschluss Eckwerte Haushalt 2023/2024 v. 14./15.6.2022).

Käufe ab dem Inkrafttreten der (vorgesehenen) Erhöhung am 1.1.2023 werden mit dem erhöhten Steuersatz besteuert. Bei einem Kaufpreis von z. B. 300 000 € führt die Erhöhung immerhin zu einer Mehrbelastung von 3 000 € (1 %-Punkt) bzw. 6 000 € (2 %-Punkte). Die Grunderwerbsteuer entsteht grundsätzlich bereits mit dem Abschluss des rechtswirksamen und notariell beurkundeten Kaufvertrags. Die Übergabe des Grundstücks, die Grundbuchumschreibung und die Kaufpreiszahlung haben keinen Einfluss auf die Entstehung der Steuer. Im Hinblick auf den anstehenden Stichtag 1.1.2023 ist also der Abschluss des notariellen Kaufvertrags maßgebend.

**Handlungsempfehlung:**

Wegen der hohen Steuersätze sollten Kaufpreisbestandteile, welche nicht auf die Immobilie selbst, sondern z. B. auf Inventar, Möbel oder eine Einbauküche entfallen, aus dem Kaufpreis herausgerechnet und im Kaufvertrag separat ausgewiesen werden. Hierauf fällt keine Grunderwerbsteuer an.

**Hinweis:**

Wird mit der Immobilie eine auf dessen Dach befindliche Photovoltaikanlage mitveräußert, so unterliegt diese ebenfalls nicht der Grunderwerbsteuer. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Veräußerung der Photovoltaikanlage der Umsatzsteuer unterliegt. Oftmals wird das nicht der Fall sein, da eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt.

**35 Renovierungskosten für eine vormals vermietete und anschließend selbst genutzte Wohnung regelmäßig steuerlich keine Werbungskosten**

Das Finanzgericht Hamburg hatte über einen nicht selten vorkommenden Fall zu entscheiden. Streitig war die Berücksichtigung von Renovierungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Der Stpfl. vermietete eine in seinem Eigentum stehende Wohnung in Hamburg ab dem 1.1.1999 bis zur mieterseitigen Kündigung des Mietverhältnisses im November 2016 zum 28.2.2017. Der Mieter hatte die Wohnung in unrenoviertem Zustand übernommen und diese nach seinen Vorstellungen renoviert. Der Mietvertrag sah vor, dass der Mieter bei Auszug keinerlei Schönheitsreparaturen vorzunehmen hatte. Unmittelbar darauf erfolgte eine Renovierung der Wohnung. Seit Juni 2017 nutzt der Stpfl. die Wohnung selbst.

Das FG Hamburg bestätigte, dass die Renovierungskosten steuerlich nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden können. Vielmehr fehle es bei wertender Gesamtschau an einem Veranlassungszusammenhang zur beendeten Vermietung. Die kausale Mitverursachung infolge der Abnutzung der Wohnung durch den vormaligen Mieter werde bei wertender Betrachtung vollständig von der Tatsache überlagert, dass die Renovierung vornehmlich dazu diene, die Wohnung in der Zukunft selbst nutzen zu können.

**Handlungsempfehlung:**

Wäre dagegen zunächst eine Weitervermietung geplant und entscheidet sich der Stpfl. später dann doch zur Selbstnutzung, so wäre dies anders zu beurteilen. In diesem Fall sollte die zunächst vorgesehene Weitervermietung sorgfältig dokumentiert werden, bspw. mittels Wohnungsanzeigen, der Beauftragung eines Maklers oder auch Besichtigungsterminen potenzieller Mieter.

---

**Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

**36 Abziehbarkeit von Gebühren für eine verbindliche Auskunft**

§ 89 AO enthält die gesetzliche Grundlage für die Erteilung einer sog. verbindlichen Auskunft durch die FinVerw in Form eines selbständigen Antragsverfahrens. Dieses selbständige Antragsverfahren eröffnet den Stpfl. die Möglichkeit, von der FinVerw auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten

Sachverhalten zu erhalten, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht. Insoweit kann dann Rechtssicherheit hinsichtlich der Beurteilung des zukünftig realisierten Sachverhalts erlangt werden.

Zugleich sehen die Regelungen vor, dass für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft von der FinVerw eine Gebühr erhoben wird (Gebührenpflicht), wenn der Gegenstandswert mindestens 10 000 € beträgt.

Die Frage, ob eine GmbH die Gebühr für eine verbindliche Auskunft, die zur Frage der Besteuerung durch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer eingeholt wird, als Betriebsausgabe berücksichtigen kann, hat der BFH mit Urteil vom 8.12.2021 (Az. I R 24/19) verneint, da Gebühren für eine verbindliche Auskunft als "Kosten" vom Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG erfasst werden, wenn diese auf eine der in § 10 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG genannten Steuern entfallen. Das Abzugsverbot in § 10 Nr. 2 KStG erfasst abstrakt insbesondere die Körperschaftsteuer. Ebenso abstrakt werden die auf die im Gesetz genannten Steuerarten entfallenden Nebenleistungen, z. B. Nachzahlungszinsen zur Körperschaftsteuer als Personensteuer, vom Abzugsverbot erfasst. Das Gesetz schließt die Abziehbarkeit des mit diesen Steuerarten im Zusammenhang stehenden Aufwands danach von vornherein aus. Gleiches gilt für die Gewerbesteuer.

**Hinweis:**

Steuerliche Berater werden insbesondere bei komplexen und materiell bedeutsamen Sachverhalten einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft stellen, müssen dazu aber auch der FinVerw umfassend alle rechtserheblichen Sachverhaltsmerkmale mitteilen (können) und ggf. Verträge bzw. Vertragsentwürfe etc. vorlegen. Bei der Abschätzung der damit verbundenen Kosten ist nun nach der Entscheidung des BFH auch zu berücksichtigen, dass die Gebühr für die Erteilung der verbindlichen Auskunft je nach betroffener Steuerart ggf. steuerlich nicht abzugsfähig und daher aus versteuertem Einkommen zu zahlen ist.

### **37 Organschaft: Eigene gewerbliche Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding**

Die sog. körperschaftsteuerliche Organschaft bietet neben anderen Vorteilen insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital- oder Personengesellschaft) geltend zu machen (also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns – zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft – zu verrechnen). Die Organschaft setzt für ihre Anerkennung neben dem Abschluss und der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags insbesondere die sog. finanzielle Eingliederung, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert, voraus. Der Organträger kann u. a. auch eine Personengesellschaft sein, allerdings nur dann, wenn diese eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausübt ("Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EstG"). Daher können gewerblich geprägte Personengesellschaften ebenso wenig Organträger sein wie vermögensverwaltende oder rein freiberuflich tätige Personengesellschaften.

Vor diesem Hintergrund ist nun ein noch nicht rechtskräftige Urteil des FG Nürnberg zu sehen, mit dem das FG entschieden hat, dass bei einer geschäftsleitenden Holding in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft eine eigene gewerbliche Tätigkeit dann vorliegt, wenn sie eine einheitliche Leitung über den Konzern ausübt. Die einheitliche Leitung könne durch die Herausgabe von Richtlinien, Empfehlungen, gemeinsamen Besprechungen und Beratungen erfolgen, wenn sie schriftlich festgehalten werden. Dagegen reiche es nicht aus, dass sich die einheitliche Leitung nur stillschweigend aus einer weitgehenden personellen Verflechtung der Geschäftsführungen der Konzernunternehmen ergibt.

Für den konkreten Streitfall kam das FG Nürnberg zu dem Ergebnis, dass die Holding-KG als sog. geschäftsleitende Holding eine gewerbliche Tätigkeit ausübte und damit als tauglicher Organträger anzusehen war. Die Leitungsfunktion der KG wurde durch die vorgelegten Protokolle der vierzehntägigen Geschäftsführersitzungen verdeutlicht. Die Teilnehmerrunde dieser Sitzungen setzte sich aus den drei Hauptgeschäftsführern und den Geschäftsführern der Organgesellschaften zusammen; inhaltlich wurden dabei sowohl das Tagesgeschäft erörtert und Maßnahmen festgelegt als auch einzelne Geschäftsvorfälle abgestimmt.

**Hinweis:**

Entscheidend war für das FG insoweit, dass die Holding selbst in Bezug auf die Tochtergesellschaften leitend tätig wurde bzw. wird. Problematisch ist insoweit die Abgrenzung, wenn dieselben Personen sowohl

bei der Holding als auch bei der bzw. den Beteiligungsgesellschaften eine Geschäftsführerstellung innehaben, da dann oftmals unklar bleibt, in welcher Funktion die Personen tätig werden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Für die Praxis ist, da das Erfordernis der originären gewerblichen Tätigkeit die grundsätzliche Eignung der Personengesellschaft als Organträger erheblich einschränkt, daher anzuraten, die entgeltliche Übernahme der Verwaltung bzw. die Erbringung von Dienstleistungen sorgfältig zu dokumentieren.

### **38 Organschaft: § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG umfasst keine außerorganschaftlichen Mehrabführungen**

Die sog. körperschaftsteuerliche Organschaft ist ein wichtiges steuerliches Instrument, welches insbesondere die Möglichkeit bietet, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital- oder Personengesellschaft) geltend zu machen, also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns – zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft(en) – zu verrechnen. Dazu setzt die Organschaft für ihre Anerkennung neben der finanziellen Eingliederung, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert, insbesondere den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags voraus. Mithin führt die Organgesellschaft dann ihren Gewinn an den Organträger ab und umgekehrt muss der Organträger Verluste der Organgesellschaft ausgleichen.

Vor diesem Hintergrund ist eine Entscheidung des BFH zu den sog. Mehrabführungen zu sehen. Solche Mehrabführungen liegen vor, soweit der handelsbilanzielle Jahresüberschuss der Organgesellschaft (also die handelsrechtliche Gewinnabführung) ihren Steuerbilanzgewinn (und damit die steuerliche Gewinnzurechnung) übersteigt. Im Regelfall ist eine rechnerische Differenz zwischen den beiden Vergleichsgrößen insoweit ausreichend. Die steuerlichen Konsequenzen einer Mehrabführung hängen davon ab, ob diese "in organschaftlicher Zeit" oder "in vororganschaftlicher Zeit" verursacht worden ist.

Bei Mehrabführung auf Grund der Verursachung "in organschaftlicher Zeit" war bis einschließlich 2021 beim Organträger lediglich ein besonderer passiver Ausgleichsposten zu bilden, welcher erst im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung gewinnerhöhend aufzulösen ist. In "vororganschaftlicher Zeit" verursachte Mehrabführungen gelten demgegenüber als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger und unterliegen der Dividendenbesteuerung (i. d. R. unter Anwendung der Steuerbefreiung nach § 8b KStG).

Im konkreten Streitfall lagen Mehrabführungen vor, die dadurch entstanden waren, dass im Rahmen von Umwandlungsvorgängen die auf die Organgesellschaft übergehenden Wirtschaftsgüter handelsbilanziell mit dem Verkehrswert, steuerbilanziell aber mit dem Buchwert angesetzt wurden. Der BFH hat die Auffassung der FinVerw, es lägen insoweit Ausschüttungen vor, abgelehnt und folgende Aspekte hervorgehoben:

- Im Streitfall liege eine organschaftliche Mehrabführung i. S. d. § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG vor. Denn der Gesetzeswortlaut spreche eindeutig für ein rein zeitliches Verständnis, er lasse eine Auslegung, wonach "vororganschaftlich verursacht" i. S. v. „außerhalb des konkreten Organschaftsverhältnisses verursacht" auszulegen ist, nicht zu.
- Hinsichtlich des Zeitpunkts der Ursache der Mehrabführung sei dabei auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem das Ereignis eintritt, auf dem der Unterschied zwischen der handelsrechtlichen Gewinnabführung und der Vermögensmehrung in der Steuerbilanz beruht. Im Streitfall beruhte dies auf der handelsbilanziellen Bewertung der im Zuge der Verschmelzungen auf die Organgesellschaft übergegangenen Wirtschaftsgüter und dem dadurch bedingten Auseinanderfallen von handelsbilanziellem Jahresüberschuss und Steuerbilanzgewinn im Jahr 2008 – die Organschaft bestand allerdings schon seit dem Wirtschaftsjahr 2007, sodass eine in zeitlicher Hinsicht vororganschaftlich verursachte Mehrabführung nicht vorliegen konnte.

#### **Hinweis:**

Der BFH hat mit dieser Entscheidung das Urteil des FG bestätigt und sich gegen die veröffentlichte Auffassung der FinVerw gestellt. Abzuwarten bleibt allerdings die Reaktion der FinVerw, also die Frage, ob diese das Urteil über den entschiedenen Fall hinaus allg. anerkennt. Für Zeiträume ab dem VZ 2022 ist im Übrigen zu beachten, dass durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts für organschaftlich verursachte Minder- und Mehrabführungen statt der Ausgleichspostenlösung die von der

FinVerw präferierte Einlagelösung gilt, und dies erstmals für Minder- und Mehrabführungen in einem nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft.

### **39 Verluste aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen nach vorheriger Kapitalerhöhung**

Mit einem vorläufig noch nicht rechtskräftigen Urteil hat sich das FG Düsseldorf mit der steuerlichen Berücksichtigung eines Verlustes nach § 17 EStG befasst. Die Besonderheit lag darin, dass die Veräußerung sowohl einen im Wege einer Kapitalerhöhung unter Aufgeldzahlung kurz vor der Veräußerung neu geschaffenen Kapitalgesellschaftsanteil wie auch Altanteile umfasste. Dazu hat das FG entschieden,

- dass im Rahmen des § 17 EStG die Gewinnerzielungsabsicht nicht anhand jedes einzelnen veräußerten Anteils, sondern einheitlich für alle veräußerten Anteile zu prüfen ist,
- und dass der 2019 ins Gesetz aufgenommene § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG entgegen der Gesetzgebung nicht etwa deklaratorisch, sondern konstitutiv ist.

Im Streitfall war die Stpfl. Alleingesellschafterin einer im November des Streitjahrs 2015 gegründeten Immobilien-GmbH. Bei Gründung betrug das Stammkapital 25 000 €, eingeteilt in 25 000 Geschäftsanteile (Nrn. 1 bis 25 000, Nennbetrag jeweils 1 €). Kurz nach der Gründung beschloss die Stpfl. eine Kapitalerhöhung auf 26 000 €. Zur Durchführung schuf sie einen neuen Anteil (Nr. 25 001, Nennbetrag 1 000 €) und verpflichtete sich im Kapitalerhöhungsbeschluss, neben der Einlage ein Aufgeld i. H. v. 500 000 € in die Kapitalrücklagen der GmbH einzuzahlen. Nach der Einzahlung veräußerte sie die Anteile mit den lfd. Nr. 24.701 bis 25.001 für 26 300 € an ihren Ehemann.

In ihrer Steuererklärung machte die Stpfl. einen Veräußerungsverlust nach § 17 EStG i. H. v. 285 000 € geltend, der sich durch Abzug der AK i. H. v. 501 300 € von dem Veräußerungspreis i. H. v. 26 300 € und der anschließenden Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ergab. Das Aufgeld ordnete sie dabei ausschließlich dem Neuanteil als AK zu. Das FA vertrat die Auffassung, der Verlust aus der Veräußerung des Neuanteils sei nicht zu berücksichtigen, da es insoweit an der Gewinnerzielungsabsicht fehle. Im Übrigen sei, wenn eine einheitliche Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht vorgenommen werden müsste, das Aufgeld auf alle Anteile gleichmäßig zu verteilen. Der 2019 neu eingefügte § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG, der eine solche gleichmäßige Aufteilung vorsehe, sei lediglich deklaratorisch.

Das FG Düsseldorf hat der Klage wie folgt stattgegeben:

- Die Gewinnerzielungsabsicht sei in zwei Schritten zu prüfen: Zunächst werde die objektive Erfolgsprognose und erst dann – sofern die Erfolgsprognose negativ ist – die subjektive Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl. geprüft.
- Schritt 1: Bei der Prüfung der Erfolgsprognose werde der Totalgewinn als Gesamtergebnis der steuerrelevanten Tätigkeit oder Nutzung von Kapitalvermögen betrachtet.
- Schritt 2: Bei Vorliegen einer positiven Erfolgsprognose bei gewerblichen Einkünften i.S. des § 17 EStG sei regelmäßig davon auszugehen, dass der qualifiziert Beteiligte eine entsprechende Absicht der Gewinnerzielung besitzt, auch wenn die Gewinnerzielung bei kurzer Dauer der Beteiligung im Einzelfall in den Hintergrund treten könne. Dabei müsse auf die gesamte veräußerte Beteiligung und nicht auf den einzelnen veräußerten Anteil abgestellt werden.
- Das in die Kapitalrücklage eingezahlte Aufgeld verteile sich zwar bei wirtschaftlicher Betrachtung auf alle Geschäftsanteile an der Kapitalgesellschaft und werte diese entsprechend ihrer Nennwerte auf. Nach der Rechtsprechung des BFH ist das im Rahmen einer Kapitalerhöhung in die Kapitalrücklage eingezahlte Aufgeld steuerlich aber ausschließlich dem neu geschaffenen Anteil zuzuordnen. Die diesbezügliche gesetzliche Neuregelung des § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG gelte erst für nach dem 31.7.2019 und nur auf Antrag des Stpfl., der hier nicht gestellt wurde, bereits für Veräußerungen vor dem 31.7.2019.

#### **Hinweis:**

Die weitere Rechtsentwicklung ist aufmerksam zu verfolgen, das FG Düsseldorf hat seine Auffassung jedenfalls sehr klar und überzeugend abgeleitet. Unter Gestaltungsaspekten hervorzuheben ist auch, dass das FG keinen Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO erkennen kann – die von der Stpfl. gewählte rechtliche Gestaltung (Anteilserwerb durch Kapitalerhöhung unter Aufgeldzahlung) sei "*nicht*

*unangemessen*". Sie hätte nicht ausschließlich dem Zweck der Steuerminderung gedient, sondern der Ausstattung der GmbH mit Finanzmitteln, mithin einem wirtschaftlichen Zweck. Diese Gestaltung sei *"weder gekünstelt noch umständlicher, wesentlich teurer, komplizierter oder weniger praktikabel im Vergleich"* zu anderen möglichen Gestaltungen.

#### **40 Anweisung der FinVerw zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Gesellschafterdarlehen, Bürgschaftsregress- und vergleichbaren Forderungen (nachträgliche Anschaffungskosten)**

Bereits mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl. I, 2451) hat der Gesetzgeber mit § 17 Abs. 2a EStG eine Regelung neu eingeführt, welche insbesondere die steuerlichen Folgen bei einem Ausfall von Gesellschafterdarlehen bzw. bei einem Verzicht i.H.d. wertlosen Teils einer Gesellschafterforderung oder Bürgschaftsregressforderungen u.Ä. betrifft.

Inhaltlich hat die Neuregelung einige Fragen aufgeworfen, z. B. ob bei einem in der Krise stehengelassenen Darlehen ein Darlehensverlust nur i.H.d. im Zeitpunkt des Eintritts der Krise werthaltigen Teils des stehengelassenen Darlehens zu nachträglichen Anschaffungskosten führt.

Vor diesem Hintergrund ist nun ein aktuelles Schreiben des BMF zu sehen, mit dem die FinVerw erstmals zu diesem neuen Regelungskreis Stellung nimmt. Aus der Fülle der Details sind an dieser Stelle folgende Einordnungen und Wertungen der FinVerw hervorzuheben:

- Zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören insbesondere
  - offene oder verdeckte Einlagen,
  - Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war, und
  - Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.
- Zu den verdeckten Einlagen gehört insbesondere der Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen i.H.d. werthaltigen Teils, und zwar unabhängig davon, ob es sich im Zeitpunkt des Verzichts um ein fremdübliches oder gesellschaftsrechtlich veranlassenes Darlehen handelt. Der Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil des Gesellschafterdarlehens ist ggf. unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i. V. m. Satz 2 EStG bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen.
- Allein die Vereinbarung eines Gesellschafterdarlehens zu nicht marktüblichen Bedingungen (z. B. ein zinsloses Darlehen) führt daher noch nicht zur Annahme einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung i. S. v. § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG.
- Ein Darlehen ist dann gesellschaftsrechtlich veranlasst, wenn im Zeitpunkt seiner Gewährung oder Weitergewährung (sog. stehengelassenes Darlehen) die Rückzahlung des Darlehens angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft in dem Maße gefährdet ist, dass ein ordentlicher Kaufmann das Risiko einer Darlehensgewährung zu denselben Bedingungen wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre (sog. Krise).
- Bei sog. krisenbestimmten Darlehen und Finanzplandarlehen ist unabhängig von einer tatsächlichen Krise stets von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auszugehen.

#### **Hinweis:**

Bei einer Berücksichtigung eines Darlehensausfalls im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Verlustausgleichsbeschränkungen zu beachten. So darf der Verlust aus einer ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung regelmäßig nur i. H. v. 20 000 € mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden. Der darüber hinausgehende Verlust kann in den Folgejahren verrechnet werden, jeweils mit der Maßgabe, dass je Folgejahr nur bis zur Höhe von 20 000 € mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden darf. Insoweit ist allerdings stets der Einzelfall zu prüfen, da für Altdarlehen andere Regeln gelten können.

- Hinsichtlich der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten differenziert die FinVerw wie folgt:
  - Im Falle der Hingabe des Darlehens in der Krise ist bei Verlust der Nennwert des

Darlehens als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung des Verlustes eines solchen Darlehens im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist nicht möglich. Entsprechendes gilt für sog. krisenbestimmte Darlehen.

- Der Verlust eines sog. Finanzplandarlehens ist ebenfalls in Höhe seines Nennwerts als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen.
- Im Falle eines stehengelassenen Darlehens führt bei Verlust allerdings nur der im Zeitpunkt des Eintritts der Krise werthaltige Teil des stehengelassenen Darlehens zu nachträglichen Anschaffungskosten. Der insoweit nicht mehr werthaltige Teil des stehengelassenen Darlehens ist allenfalls im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen.
- Im Falle des Verzichtes führt nur der im Zeitpunkt des Eintritts der Krise werthaltige Teil des stehengelassenen Darlehens zu nachträglichen Anschaffungskosten. Der bereits im Zeitpunkt des Eintritts der Krise nicht mehr werthaltige Teil des stehengelassenen Darlehens ist nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dortigen Voraussetzungen zu berücksichtigen.
- Ein Verlust aus der Veräußerung eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens an die Gesellschaft oder einen Dritten führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. v. § 17 Abs. 2a EStG, soweit keine verdeckte Einlage vorliegt.
- Diese Einordnungen und Wertungen gelten sinngemäß für Bürgschaftsregress- und vergleichbare Forderungen.
- Eine Berücksichtigung von Darlehensverlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist nur möglich, soweit der Darlehensverlust nach den vorstehenden Ausführungen nicht nach § 17 EStG zu berücksichtigen ist.

**Hinweis:**

Das BMF-Schreiben enthält differenzierte Anwendungsregelungen (für die Anwendung in allen noch offenen Fällen) einerseits für Veräußerungen bis zum 31.7.2019 und andererseits ab dem 1.8.2019. Inhaltlich ist davon auszugehen, dass die z.T. als restriktiv einzuordnende Auffassung der FinVerw gerichtlich überprüft werden wird, sodass die weitere Rechtsentwicklung zu beobachten ist und in einschlägigen Fällen fachlicher Rat eingeholt werden sollte.

**41 Zahlungen des Geschäftsführers auf Grund einer Lohnsteuerhaftung sind als Werbungskosten abzugsfähig**

Nach § 69 AO haften GmbH-Geschäftsführer u. a. für Schulden der GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Insofern sollte gerade den Verpflichtungen zur Erklärung und zur Zahlung von Lohnsteuern und von Umsatzsteuern höchste Priorität beigemessen werden.

Vor diesem Hintergrund ist ein akutes Urteil des BFH zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat,

- dass Aufwendungen eines angestellten Geschäftsführers zur Tilgung von Haftungsschulden auch insoweit als Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar sind, als die Haftung auf nicht abgeführter Lohnsteuer beruht, die auf den Arbeitslohn des Geschäftsführers entfällt,
- und dass das Abzugsverbot gem. § 12 Nr. 3 EStG dem nicht entgegenstehe (Abzugsverbot für Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen).

Im konkreten Streitfall war die Stpfl. Mit-Gesellschafterin sowie Mit-Geschäftsführerin einer Restaurant-GmbH, sie bezog für ihre Geschäftsführertätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Durch Beschluss des Amtsgerichts wurde über das Vermögen dieser GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Stpfl. wurde durch einen auf § 69 AO gestützten Haftungsbescheid für nicht abgeführte Lohnsteuer einschließlich Zuschlagsteuern und steuerliche Nebenleistungen in Haftung genommen. Den Haftungsschulden lagen teilweise auch Forderungen gegen die GmbH zu Grunde, die dadurch entstanden waren, dass die GmbH angemeldete Lohnsteuern, die auf den Arbeitslohn der Stpfl. selbst entfielen, nicht abgeführt hatte.

Die Stpfl. leistete darauf Zahlungen und beantragte, die von ihr geleisteten Haftungsbeträge für Lohnsteuer einschließlich Zuschlagsteuern und steuerliche Nebenleistungen als nachträgliche Werbungskosten anzusetzen, was das FA unter Verweis auf § 12 Nr. 3 EStG ablehnte.

Das FG gab der dagegen gerichteten Klage statt und auch der BFH bestätigt nun diese Auffassung:

- Es stellen diejenigen Aufwendungen Werbungskosten dar, die durch den Beruf des Stpfl. veranlasst sind. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung besteht und wenn – wie im Streitfall – die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden.
- Danach habe es sich bei den Aufwendungen der Stpfl. zur Tilgung ihrer Haftungsschulden um Werbungskosten i. S. v. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG gehandelt. Denn die Haftung beruhe auf Pflichtverletzungen, die der Stpfl. auf Grund ihrer nichtselbständigen Tätigkeit als angestellter Geschäftsführerin der GmbH zur Last gelegt wurden.
- Das "auslösende Moment" für die von der Stpfl. auf die Haftungsschulden getätigten Aufwendungen liege im Bereich der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre.
- Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis sei dann nicht gegeben, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer gem. §§ 69, 34 AO als (angestellter) Geschäftsführer in Anspruch genommen werde und darauf beruhende Haftungsschulden tilge.
- Das Abzugsverbot in § 12 Nr. 3 EStG stehe der Berücksichtigung der Werbungskosten im Streitfall nicht entgegen, weil dessen Voraussetzungen schon nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht erfüllt seien. Denn es gehe nicht um den Abzug von (nachgeforderter) Einkommen- oder Lohnsteuer, sondern allein um den Abzug von Zahlungen der Stpfl. auf ihre Haftungsschulden, die auf §§ 69, 34 AO beruhen.
- Solche Haftungsschulden seien keine Steuern gem. § 3 Abs. 1 AO und erst recht weder Steuern vom Einkommen noch eine sonstige Personensteuer i. S. v. § 12 Nr. 3 EStG.

**Hinweis:**

Mit diesem Urteil, das in allen einschlägigen Fällen zum Tragen kommen sollte, liegt nun erstmalig eine höchstrichterliche Entscheidung zu dieser Frage des Werbungskostenabzugs vor. Der Werbungskostenabzug ist steuersystematisch sachgerecht, da die Geschäftsführerin in ihrer Vermögensposition insoweit ja auch nicht bessergestellt wird, denn ebenso wie den übrigen Arbeitnehmern auch wird bzw. wurde ihr in einem ersten Schritt schließlich auch nur der um die Lohnsteuer gekürzte Nettolohn ausbezahlt.

## **42 Schenkungsteuer bei Einziehung von GmbH-Geschäftsanteilen (Amortisation)**

In der Praxis ist in vielen GmbH-Satzungen die Möglichkeit der Einziehung (Amortisation) von Geschäftsanteilen (mehr oder weniger detailliert) geregelt. Dabei ist sowohl eine Einziehung mit Zustimmung des betroffenen Gesellschafters als auch eine Einziehung ohne dessen Zustimmung möglich. Dem insoweit betroffenen Gesellschafter steht bei der Einziehung eine Abfindung zu, da die Anteile der verbliebenen Gesellschafter in diesem Zuge eine Wertsteigerung erfahren.

Vor diesem Hintergrund ist der konkrete Streitfall zu sehen. Nach dem Gesellschaftsvertrag war die Einziehung von Geschäftsanteilen mit Zustimmung des betroffenen Gesellschafters jederzeit zulässig, ohne Zustimmung war sie unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Auch konnten die Gesellschafter die Übertragung des Geschäftsanteils auf die Gesellschaft oder eine zu benennende Person beschließen. Auf dieser Grundlage beschlossen die Gesellschafter einstimmig und mit Zustimmung des betroffenen Gesellschafters die Einziehung des Geschäftsanteils eines Gesellschafters zum 31.12.2007.

Die FinVerw stellte insoweit einen Wert des eingezogenen Geschäftsanteils fest und erließ gegenüber den verbliebenen Gesellschaftern entsprechende Schenkungsteuerbescheide. Einspruch und Klage vor dem FG blieben erfolglos. Auch der BFH hat die dort vertretene Auffassung, wonach der Begriff der Einziehung nicht nur die Zwangseinziehung nach § 34 Abs. 2 GmbHG, sondern auch die Einziehung nach § 34 Abs. 1 GmbHG mit Zustimmung des Anteilsberechtigten erfasse, bestätigt und ausgeführt,

- dass § 7 Abs. 7 ErbStG gesellschaftsrechtlich veranlasste Wertverschiebungen bei

Ausscheiden eines Gesellschafters der Schenkung gleichstelle, und zwar in Satz 1 solche durch Übergang dessen Anteils und in Satz 2 solche durch Werterhöhung der anderen Anteile,

- dass § 7 Abs. 7 ErbStG kein subjektives Tatbestandselement (das Bewusstsein der Unentgeltlichkeit bzw. die Absicht, die verbleibenden Gesellschafter oder die Gesellschaft zu bereichern) enthalte,
- und dass § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG die Werterhöhung von Anteilen der verbleibenden Gesellschafter durch jegliche Einziehung von GmbH-Anteilen erfasse. Diese Norm erfasse also sowohl die Zwangseinziehung als auch Einziehung mit Zustimmung des Anteilsberechtigten.

**Hinweis:**

Nach diesem Urteil kann also auch die Einziehung mit Zustimmung des Gesellschafters grundsätzlich Schenkungsteuer auslösen, sodass in einschlägigen Praxisfällen die Einziehungsvergütung nachvollziehbar und fremdüblich zu ermitteln ist. Dies sollte auch sorgfältig dokumentiert werden. Der Vollständigkeit halber ist zugleich darauf zu hinzuweisen, dass § 7 Abs. 7 ErbStG nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung gerade nicht auf die Veräußerung eines Gesellschaftersanteils unter Lebenden, also auf einen derivativen Erwerb, anwendbar ist. Dies ergibt sich aus den gesetzlich genannten Begriffen "Ausscheiden eines Gesellschafters" und "Abfindungsanspruch".

#### **43 Erbschaft- und Schenkungsteuer: Höhe eines gesellschaftsvertraglich festgelegten Abfindungsanspruchs**

Mit einem Beschluss hat sich der BFH (in einem Verfahren über die Nichtzulassung der Revision) mit der Frage der Ermittlung der Höhe eines in der Satzungsregelung einer GmbH festgelegten Abfindungsanspruchs befasst und dabei – anknüpfend an die Rechtsprechung des I. und des IV. Senats des BFH – entschieden, dass

- wenn sich die Höhe eines Abfindungsanspruchs aus einer Satzungsregelung einer GmbH ergibt, diese korporationsrechtliche Bestimmung nach objektiven Gesichtspunkten einheitlich aus sich heraus auszulegen ist, und
- die subjektiven Vorstellungen der beim Erstellen der betreffenden Klausel beteiligten Personen insoweit unbeachtlich sind.

Im Streitfall enthielt die aus dem Jahre 1989 stammende Satzung einer GmbH für den Fall des Todes der Mitgesellschafterin Regeln, nach denen die GmbH unter bestimmten Voraussetzungen einen ererbten Anteil gegen "*Zahlung eines Abfindungsentgeltes, das dem realen Wert seines Anteils entspricht, bewertet nach den steuerrechtlichen Bewertungsrichtlinien in der jeweils gültigen Fassung (sogenannte Anteilsbewertung nach dem Stuttgarter Verfahren)*" erwerben oder einziehen konnte. Die GmbH erwarb mit Vertrag aus dem Jahr 2018 den dem Stpfl. aus dem Nachlass zustehenden Anteil von 15 % für 523 T€. Dieser Wert war nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelt worden.

Der BFH hat schlussendlich die Beschwerde des Stpfl. zurückgewiesen und in der Sache festgestellt, dass es aus Rechtsgründen unerheblich ist, welchen Sinngehalt die Gesellschafter seinerzeit der streitigen Formulierung des Abfindungsanspruchs beilegen wollten. Die Vorschriften der Satzung seien nach objektiven Gesichtspunkten einheitlich aus sich heraus nach Wortlaut, Sinn und Zweck der Regelung sowie ihrem systematischen Bezug zu anderen Satzungsvorschriften auszulegen. Umstände außerhalb der Satzung können grundsätzlich auch dann nicht herangezogen werden, wenn sie allen Mitgliedern und Organen bekannt seien. Dies gelte auch für die Vorstellungen der bei Erstellen der betreffenden Klausel beteiligten Personen.

Die Formulierung "*realen Wert*" sei zwar juristisch nicht klar (auch wenn sie nach üblichem Sprachgebrauch den gemeinen Wert meinen dürfte), eindeutig sei jedoch die Wendung, dass die Bewertung nach den steuerrechtlichen Bewertungsrichtlinien "*in der jeweils gültigen Fassung*" vorzunehmen ist. Sie enthalte unmissverständlich eine dynamische Verweisung, nach der nicht eine bestimmte Bewertungsmethode zu wählen ist, sondern gerade diejenige, die den steuerrechtlichen Bewertungsrichtlinien zu dem Zeitpunkt entspricht, zu dem die Bewertung vorzunehmen ist. Die Vorschrift des § 10 Abs. 10 Satz 2 ErbStG, auf die sich der Stpfl. beruft, knüpfe ausdrücklich an den gesellschaftsvertraglich festgelegten Abfindungsanspruch, nicht an einen nach dem Erbfall abgeschlossenen abweichenden Vertrag und erst recht nicht an die

tatsächlich gezahlte Abfindung an.

**Hinweis:**

Mit diesem Beschluss hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Auslegung von Verträgen bestätigt. So hatte er bspw. schon in einem Organschaftsfall zur Auslegung eines Gewinnabführungsvertrags entschieden, dass ein solcher nach objektiven Gesichtspunkten einheitlich aus sich heraus auszulegen sei und dabei dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck der Regelung eine maßgebende Bedeutung zukomme. Außerhalb der Satzung liegende Sachzusammenhänge seien daher bei der Vertrags- bzw. Satzungsauslegung nicht einzubeziehen. In der Gestaltungspraxis ist also sorgfältig darauf zu achten, dass sich der subjektive Wille der Vertragsparteien auch tatsächlich möglichst eindeutig in der Satzung niederschlägt.

#### **44 Bewertung von Unternehmensanteilen nach § 11 Abs. 2 BewG**

Nach § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG sind Anteile an Kapitalgesellschaften, für die kein Börsenkurs notiert wurde bzw. wird, mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ist der gemeine Wert aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Ist dies nicht möglich, so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Gesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zu Grunde legen würde.

Vor diesem Hintergrund ist ein rechtskräftiges Urteil des FG München zu sehen, mit dem das FG entschieden hat,

- dass Verhandlungen über den Verkauf von Anteilen an einem Unternehmen, die vor dem Bewertungsstichtag stattgefunden, aber zu keinem Vertragsabschluss geführt haben, bei der Ableitung des gemeinen Wertes nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG nicht zu berücksichtigen sind.
- Erfolgt der Verkauf der Anteile an einem Unternehmen nach dem Bewertungsstichtag, ist er auch dann nicht nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG zu berücksichtigen, wenn bereits vor dem Bewertungsstichtag mit anderen potenziellen Käufern (erfolglose) Verkaufsverhandlungen stattgefunden haben sollten.
- Eine Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen, die erst nach dem Bewertungsstichtag abgeschlossen worden sind, erfolgt ausnahmsweise, wenn der formelle Vertragsabschluss kurz nach dem Stichtag liegt und die Einigung über den Kaufpreis schon am Bewertungsstichtag herbeigeführt war.

Im konkreten Streitfall war zwar vordergründig die Bewertung eines KG-Anteils (in einem die Schenkungsteuer betreffenden Sachverhalt) umstritten, für die Ermittlung des gemeinen Werts eines GmbH-Anteils ist die Regelung des § 11 Abs. 2 BewG aber ebenso anzuwenden, sodass die Urteilsgrundsätze auf die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften übertragbar sind.

**Hinweis:**

Diese Entscheidung verdeutlicht, dass die starren Bewertungsregeln ihrem Wortlaut nach vergleichsweise wenig Gestaltungsspielraum bieten. Sollte wie im Streitfall eine erhebliche Diskrepanz zwischen dem bewertungsrechtlichen Unternehmenswert und dem später tatsächlich erzielten Verkaufserlös bestehen, so könnte eine Billigkeitsmaßnahme aus sachlichen Gründen (§§ 163, 227 AO) angestrebt werden (es bedarf zwar keines gesonderten Antrags des Stpfl., in der Praxis wird die FinVerw aber über eine Billigkeitsmaßnahme i. d. R. nur auf Grund eines Antrags entscheiden).

#### **45 Grunderwerbsteuer: Anwendung der Begünstigung nach § 6a GrEStG bei der Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine neu gegründete GmbH**

Die Begünstigungsvorschrift des § 6a GrEStG sieht vor, dass für bestimmte Rechtsvorgänge (Umwandlungen, Einbringungen, andere Erwerbsvorgänge) die Grunderwerbsteuer nicht erhoben wird, auch wenn im Zuge der Rechtsvorgänge Grundstücke auf andere Rechtsträger übertragen werden. Voraussetzung für die Begünstigung ist, dass die unter das Gesetz fallenden Erwerbsvorgänge zwischen herrschenden Unternehmen und abhängigen Gesellschaften oder zwischen von einem herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaften verwirklicht werden (sog. Konzernklausel) – und die begünstigten

Rechtsvorgänge grundsätzlich durch Umwandlungen veranlasst sind.

Vor diesem Hintergrund ist nun ein Beschluss des FG Münster zu sehen, mit dem das FG – explizit gegen die Auffassung der FinVerw – entschieden hat, dass bei der Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine neu zu gründende Kapitalgesellschaft diese Begünstigungsvorschrift des § 6a GrEStG tatsächlich Anwendung findet, Grunderwerbsteuer also nicht erhoben wird.

Im konkreten Streitfall war der Stpfl. N Alleineigentümer mehrerer Grundstücke im Bezirk des FA, die er im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens mit dem Gegenstand Vermietung und Verpachtung von Gewerbeobjekten und Betriebsausstattung hielt. Er war als Einzelkaufmann im Handelsregister eingetragen. Mit Vertrag vom 17.3.2021 gliederte er sein Einzelunternehmen mit allen Aktiva und Passiva gemäß §§ 152, 158 ff., 123 ff. UmwG auf die im Zuge der Ausgliederung gegründete N-GmbH aus. Hinsichtlich der zum Teil zum Betriebsvermögen und zum Teil zum Privatvermögen gehörenden Grundstücke wurden im Zuge der Ausgliederung zur Neugründung jeweils zwei entsprechende Miteigentumsanteile begründet und der "betriebliche Miteigentumsanteil" auf die N-GmbH übertragen. Mitübertragen wurden auch die Anteile an der A GmbH, die Alleingesellschafterin weiterer, teils grundbesitzender Kapitalgesellschaften war.

Das FA ging von einer Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 und § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG aus. Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid legte die N-GmbH Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung.

Das FG Münster hat im vorliegenden Verfahren ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Grunderwerbsteuerbescheids bejaht. Die Anwendung des § 6a GrEStG sei nicht deshalb ausgeschlossen, weil Herr N als Einzelunternehmer beteiligt war. "Unternehmen" würde im Rahmen des § 6a GrEStG alle Rechtsträger umfassen, die wirtschaftlich tätig sind. Herrschendes Unternehmen könne jedes Unternehmen unabhängig von der Rechtsform sein, also Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaft sowie natürliche und juristische Personen, die wirtschaftlich tätig sind. Aus dem Begriff "Unternehmen" lasse sich nicht herleiten, dass für die Anwendung des § 6a GrEStG die Beteiligung an den abhängigen Gesellschaften im Betriebsvermögen gehalten werden müsste. Dies gelte auch für die Konstellation des Streitfalls, in der ein Einzelunternehmen im Wege der Ausgliederung zur Neugründung auf eine Kapitalgesellschaft übertragen werde.

**Hinweis:**

Da nun der BFH mit dem Streitfall befasst ist, ist die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu beobachten.

---

## **Energiekrise und energetische Maßnahmen – Aktuelle steuerliche Aspekte**

---

### **46 Steuerliche Aspekte bei Unternehmen und Freiberuflern sowie bei Arbeitnehmern**

Die aktuell drastisch steigenden Energiepreise machen ein zügiges Handeln erforderlich. Mögliche Reaktionen gehen von Maßnahmen zur Einsparung von Energie, so z. B. einer energetischen Sanierung bei Gebäuden, der Umstellung auf Elektromobilität bis hin zur Selbsterzeugung von Strom mittels einer eigenen Photovoltaikanlage. Hierbei spielen stets auch steuerliche Fragestellungen eine Rolle, da diese Maßnahmen teilweise über spezielle steuerliche Regelungen gefördert werden oder aber selbst steuerliche Folgen auslösen können. Im Folgenden stellen wir die insoweit relevanten steuerlichen Aspekte vor.

**Hinweis:**

Neben den im Folgenden dargestellten steuerlichen Möglichkeiten der Förderung/Geltendmachung von energetischen Sanierungsmaßnahmen bestehen diverse Möglichkeiten der Förderung über Bundes-, Landes- und Kommunalprogramme oder Programme der Energieversorger. Hierauf wird im Folgenden nur punktuell eingegangen.

## a) Zuschuss für Ladestationen in Unternehmen

Über die KfW kann voraussichtlich noch bis Dezember 2022 ein Zuschuss zu Ladestationen für Elektrofahrzeuge in Unternehmen beantragt werden (Zuschuss 441). Der Zuschuss beträgt bis zu 900 € pro Ladepunkt für den Kauf und die Installation von Ladestationen, die nicht öffentlich zugänglich sind und die zum Aufladen von Firmen- und Privatfahrzeugen von Beschäftigten vorgesehen sind. Gefördert werden (auch kommunale) Unternehmen, freiberuflich Tätige und gemeinnützige Organisationen.

Neu ist, dass die Frist, die Ladestationen in Betrieb zu nehmen, von zwölf auf 18 Monate verlängert wurde. Die neue Frist gilt auch für bereits zugesagte Zuschüsse.

### Handlungsempfehlung:

Der Zuschuss kann über die Homepage der KfW beantragt werden. Da die Zuschussgewährung unter dem Vorbehalt verfügbarer Haushaltsmittel steht, wird eine möglichst frühzeitige Antragstellung empfohlen.

### Hinweis:

Die Förderung der Errichtung neuer Ladestationen für Wohngebäude (Zuschuss 440) ist dagegen ausgelaufen. Teilweise bieten die Länder, Kommunen oder auch Energieversorgungsunternehmen insoweit noch eine Förderung an. Weiterhin soll der Umweltbonus für Elektrofahrzeuge ab dem 1.9.2023 auf Privatpersonen beschränkt werden, sodass dann Anschaffungen in Unternehmen nicht mehr gefördert werden. Bis dahin wird auch die Anschaffung von Elektrofahrzeugen für Unternehmen durch den Umweltbonus gefördert, wobei ab dem 1.1.2023 generell Plug-In-Hybridfahrzeuge nicht mehr durch den Umweltbonus gefördert werden sollen.

## b) Elektrofahrzeuge: Sonderregelung für Firmenwagen zur privaten Nutzung

Wird ein Firmenwagen vom Unternehmer für Privatfahrten genutzt oder einem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt, so ist der Vorteil für die Möglichkeit der Privatnutzung regelmäßig (soweit nicht ausnahmsweise ein steuerlich anerkanntes Fahrtenbuch geführt wird) nach der "1 %-Regelung" steuerlich zu erfassen, d. h. die Entnahme bzw. der Lohnvorteil ist mit 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs anzusetzen. Bei der Nutzung/Zurverfügungstellung eines **Elektrofahrzeugs** erfolgt steuerlich allerdings eine Förderung:

- Handelt es sich um ein Elektrofahrzeug mit einem Bruttolistenpreis von bis zu 60 000 €, so ist der Vorteil aus der Privatnutzung nach der 1 %-Regelung nur **zu einem Viertel anzusetzen**.
- Handelt es sich um ein Elektrofahrzeug mit einem Bruttolistenpreis von mehr als 60 000 € oder um ein Hybridelektrofahrzeug, dessen Reichweite unter ausschließlicher Nutzung des Elektroantriebs mindestens 60 km beträgt, so ist der Vorteil aus der Privatnutzung nur **zur Hälfte anzusetzen**.

### Hinweis I:

Bei Zurverfügungstellung an den Arbeitnehmer bzw. Anschaffung des Firmenwagens vor 2022 gelten u.U. abweichende Bedingungen.

Der Entnahmewert bzw. der geldwerte Vorteil kann auf die insgesamt tatsächlich entstandenen Gesamtkosten begrenzt werden (sog. **Kostendeckelung**). Soweit das Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt, ist für den Vergleich des pauschal ermittelten geldwerten Vorteils mit den Gesamtkosten die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung oder vergleichbare Aufwendungen nur zur 25 % bzw. zu 50 % anzusetzen.

### Hinweis II:

Zu beachten ist, dass die Kürzung des Entnahmewerts (aus 25 % bzw. 50 %) nicht für die umsatzsteuerliche Bewertung gilt. Insoweit ist weiterhin die Bemessungsgrundlage mit 1 % des Bruttolistenpreises (angesetzt zu 80 %) zu bewerten.

### Hinweis III:

Hinsichtlich der steuerlichen Wirkung dieser Förderung ist zu differenzieren. Nutzt ein Unternehmer das Betriebsfahrzeug auch für private Zwecke, so wird durch den geringeren Ansatz des Nutzungswerts im Ergebnis ein Ausgleich für die vergleichsweise hohen Anschaffungskosten des Fahrzeugs geschaffen. Bei der Firmenwagengestellung an einen Arbeitnehmer ergibt sich bei diesem ein echter Vorteil, der den Firmenwagen deutlich attraktiver werden lässt.

### c) Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern

Aus verschiedensten Gründen stellen Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern (Elektro-)Fahrräder zur Verfügung. Dies stärkt nicht nur das Image des Unternehmens, sondern bietet auch Vorteile für den Arbeitnehmer in finanzieller Hinsicht. Steuerlich unterliegt dieser Vorteil für den Arbeitnehmer grundsätzlich der Lohnsteuer. Insoweit existiert allerdings eine Steuerbefreiung. **Steuerfrei** sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads. Eine Anrechnung auf die Entfernungspauschale erfolgt nicht. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Elektrofahrräder als auch für (konventionelle) Fahrräder.

#### Hinweis:

Ist ein Elektrofahrrad jedoch **verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug** einzuordnen (z. B. gelten Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt, als Kraftfahrzeuge, sog. S-Pedelecs), sind für die Bewertung dieses geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden.

Die Steuerbefreiung gilt nur für die Überlassung eines Fahrrads zur privaten Nutzung. Wird dem Arbeitnehmer der Erwerb eines Fahrrades verbilligt oder ganz ohne eigene Kosten ermöglicht, so liegt ein geldwerter Vorteil vor, der der Lohnsteuer unterliegt. Möglich ist aber eine Pauschalbesteuerung.

### d) Elektrisches Aufladen durch bzw. Überlassung einer Ladevorrichtung an Arbeitnehmer

Ausdrücklich von der Lohnsteuer ausgenommen sind

- zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das **elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs** an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für
- die dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung zeitweise **überlassene betriebliche Ladevorrichtung**, nicht jedoch deren Übereignung.

Zu den begünstigten Fahrzeugen rechnen auch Elektrofahrräder, wenn diese verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind (sog. S-Pedelecs, s.o.) sowie z. B. E-Scooter. Begünstigt ist das Aufladen sowohl privater Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitnehmers als auch Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassen werden (sog. Dienstwagen). Nicht begünstigt ist das Aufladen bei einem Dritten oder an einer von einem fremden Dritten betriebenen Ladevorrichtung.

Mit einer solchen Maßnahme kann der Arbeitgeber also ohne lohnsteuerliche Folgen den Arbeitnehmern einen Vorteil zukommen lassen und damit seine Attraktivität als Arbeitgeber steigern.

### e) Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen

Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen zur CO<sub>2</sub>-Kompensation (z. B. Aufwendungen für die Wiederaufforstung von Wäldern durch die Stilllegung von Emissionsminderungsgutschriften) können betrieblich veranlasst und somit als Betriebsausgaben abziehbar sein.

Nach Ansicht der FinVerw (so Landesamt für Steuern Niedersachsen v. 3.2.2022) ist dies aber unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls und folgender Prüffragen zu entscheiden, also:

- ob die Aufwendungen betrieblich veranlasst sind,
- ob den Aufwendungen Verträge zwischen fremden Dritten oder nahe stehenden Personen zu Grunde liegen,
- wem die Aufwendungen zufließen (Vorteilseignung) und
- ob die Aufwendungen nach den betrieblichen Verhältnissen und in Relation zu dem zu erwartenden betrieblichen Nutzen angemessen oder unverhältnismäßig hoch sind.

Eine betriebliche Veranlassung liegt insbesondere dann vor, wenn die betrieblich bedingte CO<sub>2</sub>-Verursachung z. B. durch Geschäftsreisen oder Energieeinsatz in Produktion oder Verwaltung ausgeglichen werden soll.

Im Einzelfall will die FinVerw prüfen, ob unangemessener Repräsentationsaufwand vorliegt. Dies ist danach zu beurteilen, ob eine ordentliche und gewissenhafte steuerpflichtige Person – ungeachtet der Freiheit, den Umfang der Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte.

#### **f) Minderung des Gewinns durch gestiegene Energiekosten: Anpassung der Vorauszahlungen**

Führen die gestiegenen Energiekosten zu einer Minderung des voraussichtlichen Gewinns im Jahr 2022, so bietet sich eine Anpassung der Steuervorauszahlungen an, um die Liquidität zu schonen. Insoweit muss auf Basis einer aktuellen BWA und einer Hochrechnung bis zum Jahresende eine Prognose des voraussichtlichen Gewinns erfolgen und diese dem Finanzamt übermittelt werden, um auf dieser Basis die Steuervorauszahlungen anzupassen. Ggf. werden auch bereits gezahlte Vorauszahlungen wieder erstattet, wenn sich nach der Prognose ein geringeres Vorauszahlungssoll ergibt.

Allerdings kann bei einem solchen Anpassungsantrag nicht isoliert die Belastung durch die gestiegenen Energiekosten angesetzt werden, sondern auch alle anderen positiven wie negativen Entwicklungen müssen in diese Ergebnisprognose einfließen.

#### **g) Energiepreispauschale (EPP)**

In den meisten Fällen wurde die Energiepreispauschale i. H. v. 300 € (abzgl. der darauf entfallenden Lohnsteuer) mit der Lohnabrechnung für September 2022 an die Arbeitnehmer ausgezahlt. Arbeitnehmer erhalten die EPP vom inländischen Arbeitgeber ausgezahlt, wenn sie unbeschränkt steuerpflichtig sind und am 1.9.2022

- in einem gegenwärtigen ersten Dienstverhältnis stehen und
- (a) in eine der Steuerklassen I bis V eingereiht sind oder (b) im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung pauschal besteuerten Arbeitslohn beziehen ("Minijobber") und dem Arbeitgeber schriftlich bestätigen, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt.

Auch in den Fällen des Bezugs von Lohnersatzleistungen, die zum Bezug der EPP berechtigen (z. B. Krankengeld, Elterngeld, Kurzarbeitergeld), hat der Arbeitgeber die EPP an den Arbeitnehmer auszus zahlen.

In bestimmten Fällen wird dagegen die EPP nicht durch den Arbeitgeber ausgezahlt, sondern es muss eine Einkommensteuer-Veranlagung für 2022 erfolgen, mit der dann ohne Antrag durch das Finanzamt die EPP festgesetzt wird. Dies betrifft folgende Fälle:

- Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet, Lohnsteuer-Anmeldungen abzugeben (z. B., weil die Höhe der Arbeitslöhne so gering ist, dass keine Lohnsteuer anfällt, oder der Arbeitgeber ausschließlich geringfügig Beschäftigte (Minijobber) hat, bei denen die Lohnsteuer nach § 40a Abs. 2 EStG pauschal erhoben wird) oder
- der Arbeitgeber mit jährlichem Anmeldungszeitraum hat auf die Auszahlung an den Arbeitnehmer verzichtet oder
- der Arbeitnehmer hat in den Fällen der Pauschalbesteuerung bei Minijobs dem Arbeitgeber nicht schriftlich bestätigt, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt oder
- der Arbeitnehmer ist kurzfristig beschäftigt oder eine Aushilfskraft in der Land- und Forstwirtschaft.
- Weiterhin sind Arbeitnehmer betroffen, die am 1.9.2022 nicht in einem ersten Dienstverhältnis standen, ein solches aber zu einem anderen Zeitpunkt in 2022 gegeben ist.
- Auch bisher beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die in 2022, aber nach dem 1.9.2022 nach Deutschland umgezogen sind, also ein Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht erfolgte, erhalten die EPP.

- Ebenso bei einem im Inland wohnenden Arbeitnehmer, der im Ausland beschäftigt ist (Grenzpendler/Grenzgänger). Der Anspruch auf die EPP besteht unabhängig davon, ob Deutschland auch das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn zusteht. Der ausländische Arbeitgeber zahlt jedoch keine EPP nach deutschem Recht. Die Arbeitnehmer erhalten die EPP von ihrem Finanzamt über die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022.

#### **Handlungsempfehlung:**

In diesen Fällen muss also für 2022 zwingend eine Einkommensteuer-Veranlagung beantragt werden, damit auf diesem Weg die EPP ausgezahlt wird. Dies gilt auch dann, wenn ansonsten kein Grund bzw. keine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht.

#### **Hinweis:**

Liegt kein Arbeitsverhältnis vor, aber Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, so wird die EPP grds. durch Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlung zum 10.9.2022 ausgezahlt. Ggf. erfolgt die Festsetzung und Auszahlung jedoch erst mit der Einkommensteuer-Veranlagung für 2022, so z. B., wenn bisher keine Vorauszahlungen festgesetzt waren. Ein gesonderter Antrag ist hierfür nicht erforderlich.

## **47 Steuerliche Entlastungen für Privatpersonen**

### **a) Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen**

Aktuell sind Bürgerinnen und Bürger durch die hohen Gaspreise belastet. Die ganz erheblich gestiegenen Weltmarktpreise und daneben aber auch die ab dem 1.10.2022 einsetzende Gasumlage zur Finanzierung der Ersatzbeschaffungskosten der von russischen Minderlieferungen betroffenen Gasimporteure führt bei Wohnungen, die mit Gas beheizt werden, zu ganz erheblichen Mehrbelastungen. Eine Milderung erfolgt nun dadurch, dass der Umsatzsteuersatz auf **Gaslieferungen über das Erdgasnetz** temporär für den Zeitraum vom 1.10.2022 bis 31.3.2024 von derzeit noch 19 % auf dann 7 % abgesenkt wird. Die Bundesregierung geht davon aus, dass diese Minderung der Umsatzsteuer von den Gaslieferanten in vollem Umfang an die Bürgerinnen und Bürger weitergegeben wird.

Die Senkung des Umsatzsteuersatzes gilt nur für Gaslieferungen über das Erdgasnetz. Nicht ermäßigt besteuert wird danach weiterhin die Lieferung von Gas über andere Vertriebswege, wie z. B. Tankwagen oder Kartuschen.

#### **Hinweis:**

Nach dem aktuell vorliegenden Gesetzentwurf gilt die vorgesehene Steuersatzsenkung nur für die Lieferung von Erdgas. So eben bspw. an Verbraucher, die ihr Haus oder ihre Wohnung mit einer eigenen Erdgasheizung beheizen. Nicht profitieren dagegen solche Verbraucher, die bspw. über ein **Contractingmodell** von einem Energiedienstleister oder bspw. den Stadtwerken Wärme beziehen und nur für die gelieferte Wärme bezahlen. Selbst wenn im Rahmen dieses Contractingmodells die Wärme mit Erdgas erzeugt wird, ist die Wärmelieferung an den Kunden mit 19 % Umsatzsteuer belastet. Ob für diese Fälle im Gesetzgebungsverfahren noch eine Lösung gefunden wird, bleibt abzuwarten. Ebenso ist keine Absenkung des Umsatzsteuersatzes auf **Fernwärme** vorgesehen.

Nach den allgemeinen steuerlichen Regeln sind bereits **Abschlagszahlungen** für Gaslieferungen ab dem 1.10.2022 nur noch mit 7 % Umsatzsteuer zu belegen. Das heißt die Energieversorgungsunternehmen können diesen Steuervorteil unmittelbar ab Oktober 2022 an die Verbraucher weitergeben.

Da die Umsatzsteuersatzsenkung nur für Lieferungen ab dem 1.10.2022 gilt, muss eine **Verbrauchsabgrenzung** erfolgen. In der Regel werden die Gaslieferanten den Gasverbrauch bis zum 30.9.2022 und ab dem 1.10.2022 rechnerisch im Wege einer Schätzung ermitteln, sodass ein Ablesen des Gaszählers nicht zwingend erforderlich ist. Ggf. kann dies im Einzelfall sinnvoll sein, um eine exakte Abgrenzung der Verbräuche zu erreichen.

Der Umsatzsteuersatz auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz wird allgemein abgesenkt. Dies betrifft also auch **Gaslieferungen an Unternehmen**. Im Ergebnis profitieren diese im Regelfall aber nicht von dieser Maßnahme, da diese zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und damit die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer vom Finanzamt erstattet wird, für den Unternehmer also belastungsneutral ist. Anders ist dies dann, wenn der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wie bspw. ein Arzt oder eine Wohnungsvermietungsgesellschaft.

#### **Hinweis:**

Das Gesetzgebungsverfahren bedarf noch der abschließenden Beschlussfassung durch den Bundestag und den Bundesrat.

#### **b) "Kohlendioxidkostenaufteilungsgesetz" – Änderung der Kostenbelastung zwischen Vermieter und Mieter**

Unternehmen, die Heizöl, Erdgas, Benzin oder Diesel in den Verkehr bringen und nicht unter das Europäische Emissionshandelssystem fallen, bezahlen seit dem 1.1.2021 einen Kohlendioxidpreis. Dies belastet eben auch Heizöl und Erdgas zum Beheizen einer Wohnung oder zur Warmwasserbereitung. Vermieter können nach derzeitiger Rechtslage die Heizkosten einschließlich des darin enthaltenen Anteils an den Kohlendioxidkosten vollumfänglich auf Mieter umlegen, wenn eine Umlage der Heizkosten vertraglich vereinbart worden ist. Im Anwendungsbereich der Heizkostenverordnung und sofern dort keine Ausnahmen greifen, sind die Heizkosten zwingend auf die Nutzer zu verteilen und damit auch auf Mieter.

Nun soll gesetzlich geregelt werden, dass **ab dem 1.1.2023** diese Zusatzkosten durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung auf Mieter und Vermieter aufgeteilt wird. Nach der Gesetzesbegründung soll dies den Vermietern einen Anreiz geben, für eine energieeffiziente Beheizung zu sorgen. Dieses Gesetz sieht dazu ein Stufenmodell vor, das anhand des **Kohlendioxidausstoßes des Gebäudes** festlegt, wie Kohlendioxidkosten auf Vermieter und Mieter in Wohngebäuden aufgeteilt werden. Bei Nichtwohngebäuden wird zunächst eine hälftige Teilung der Kohlendioxidkosten eingeführt.

Konkret muss für das jeweilige Gebäude der Kohlendioxidausstoß ermittelt werden, was die energetische Qualität des Gebäudes widerspiegelt. Dies erfolgt über die im jeweiligen Abrechnungsjahr eingesetzte Primärenergie, wie Öl oder Gas, und wird dann auf die Wohnfläche bezogen. Sodann wird das Gebäude in eine bestimmte im Gesetz vorgegebene **Gebäudeklasse** eingereiht, anhand derer sich die Aufteilung der auf der eingesetzten Primärenergie lastenden CO<sub>2</sub>-Bepreisung zwischen Vermieter und Mieter erfolgt. Bei sehr geringem CO<sub>2</sub>-Verbrauch trägt der Mieter die Kosten alleine, bei sehr hohem CO<sub>2</sub>-Verbrauch dagegen der Vermieter zu 90 %. Zwischen diesen beiden Extremfällen sind weitere Stufen mit entsprechender Verteilung zwischen Vermieter und Mieter vorgesehen.

In Ausnahmefällen muss der Vermieter nur eine verminderte Last der CO<sub>2</sub>-Kosten tragen, so z. B. wenn Auflagen des **Denkmalschutzes** eine energetische Sanierung verhindern oder der Brennstoff z. B. wegen eines Anschlusszwangs nicht gewechselt werden kann. Im Ergebnis werden in den allermeisten Fällen damit ab dem 1.1.2023 Mieter von einem Teil der Kosten des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes durch das Heizen entlastet.

### **48 Errichtung einer Photovoltaikanlage auf dem privat genutzten Einfamilienhaus**

#### **a) Verbesserte Rahmenbedingungen durch die Änderungen im Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG)**

Am 30.7.2022 sind Änderungen im EEG in Kraft getreten, die Photovoltaik für private Haushalte noch interessanter macht. Die Vergütungssätze für die Einspeisung wurden angehoben, dürfen aber erst nach der Freigabe durch die Europäische Kommission ausgezahlt werden. Für seit dem 30.7.2022 in Betrieb genommene Anlagen werden nun folgende Vergütungssätze gezahlt: Anlagen bis 10 kWp erhalten 8,2 Cent pro kWh. Ist die Anlage größer, erhält der Anlagenteil ab 10 kWp 7,1 Cent pro kWh. Anlagen mit **Volleinspeisung** (so z. B. auf einem vermieteten Mehrfamilienhaus) erhalten einen noch höheren Vergütungssatz: Anlagen bis 10 kWp erhalten 13,0 Cent pro kWh. Ist die Anlage größer, erhält der Anlagenteil ab 10 kWp 10,9 Cent pro kWh. Diese Vergütungssätze bleiben bis Ende 2023 konstant.

#### **Hinweis:**

PV-Anlagen, die vor dem 30.7.2022 in Betrieb genommen wurden, bleiben bei den bisherigen Vergütungssätzen. Die neuen (höheren) Vergütungssätze gelten nur für neue Anlagen.

Weiterhin kann durch die vollständige Streichung der EEG-Umlage ab 2023 der Erzeugungszähler entfallen, was Kosten spart. Für neue Anlagen, die ab 1.1.2023 in Betrieb gehen, wird auch die technische Vorgabe abgeschafft, dass nur höchstens 70 % der

PV-Nennleistung in das öffentliche Netz eingespeist werden dürfen. Für diese Anlagen muss ab 2023 kein Solar-Erzeugungszähler mehr eingebaut werden.

Zur weiteren Erhöhung der PV-Einspeisung soll die Abschaffung dieser 70 %-Regel vorgezogen werden für alle Neuanlagen, die nach dem 14.9.2022 – dem Tag des Kabinettsstermins zur Formulierungshilfe für den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Energiesicherungsgesetzes und anderer energiewirtschaftlicher Vorschriften – in Betrieb genommen werden. Zusätzlich wird die sog. 70 %-Regelung ab dem 1.1.2023 bei PV-Bestandsanlagen bis einschließlich 7 kW installierter Leistung aufgehoben. Bei PV-Anlagen mit einer installierten Leistung über 7 kW bleibt es bei dem bereits im Gesetz angelegten Übergangspfad, wonach die Regelung ab Einbau eines intelligenten Messsystems ausläuft.

## b) Umsatzsteuerliche Folgen

Wird auf dem selbst genutzten Eigenheim eine Photovoltaikanlage errichtet und insoweit der Strom soweit wie möglich selbst genutzt und im Übrigen in das allgemeine Stromnetz gegen Entgelt nach dem EEG eingespeist, so begründet dies grds. eine unternehmerische Tätigkeit i. S. d. Umsatzsteuerrechts. Auf die Höhe der erzielten Einnahmen und die Leistung der Anlage kommt es dabei nicht an.

### Hinweis:

Die **Aufnahme der Tätigkeit ist dem Finanzamt anzuzeigen**, und zwar innerhalb eines Monats. Hierfür existiert ein spezielles Formular ("Fragebogen zur steuerlichen Erfassung für Einzelunternehmen"). Zusätzlich werden länderspezifische spezielle Fragebögen angefordert, so z. B. in Bayern: "Fragebogen zur Errichtung und zum Betrieb einer Photovoltaikanlage mit Inbetriebnahme ab 01. April 2012".

Allerdings kann ggf. von der sog. **Kleinunternehmerregelung** Gebrauch gemacht werden. Danach wird die Umsatzsteuer auf Antrag nicht erhoben, wenn die Umsätze im Gründungsjahr nicht mehr als 22 000 € betragen und im Folgejahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen werden. Wurde die unternehmerische Tätigkeit nur während eines Teils des Kalenderjahres ausgeübt, ist der tatsächliche Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen.

Aber auch dann, wenn die Voraussetzungen zur Nutzung der Kleinunternehmerregelung vorliegen, ist es aus steuerlicher Sicht regelmäßig vorteilhaft, auf deren Anwendung zu verzichten. Dann kann aus der Errichtung der Anlage der Vorsteuerabzug gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden. Das heißt, im Ergebnis muss nur der Netto-Investitionsbetrag selbst getragen werden. Allerdings setzt der Vorsteuerabzug eine unternehmerische Mindestnutzung von 10 % voraus. Der Strom muss also zu mindestens 10 % gegen Entgelt in das öffentliche Stromnetz eingespeist werden. Im Regelfall ist dies gegeben.

### Hinweis:

Ganz aktuell ist nun eine **gesetzliche Vereinfachung vorgesehen**, die die **Anwendung der Kleinunternehmerregelung** entbehrlich machen soll, und zwar indem die Umsatzsteuer auf 0 % ermäßigt wird ("**Nullsteuersatz**"). Dies soll gelten für die

- Lieferung von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Die Voraussetzungen gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird.
- Installation von PV-Anlage und Speicher, wenn die Lieferung unter diese Sonderregelung fällt.

Im Ergebnis müssen Betreiber einer PV-Anlage nun nicht mehr dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuordnen, um den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Soweit ansonsten keine unternehmerische Tätigkeit besteht, kann von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht werden, ohne dass dies finanzielle Nachteile mit sich bringt. Nach derzeitigem Stand soll diese Regelung am **1.1.2023** in Kraft treten. Insoweit bleibt aber das aktuelle Gesetzgebungsverfahren abzuwarten, da dieses noch nicht abgeschlossen ist.

Wird zusätzlich zur Photovoltaikanlage ein **Stromspeicher** erworben, so gilt hinsichtlich der Zuordnung Folgendes:

- Bei **gleichzeitiger Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers** handelt es sich um ein einheitliches Zuordnungsobjekt. Die Prüfung der Zuordnung (10 %-Grenze) hat dementsprechend anhand der Verwendung des durch die

Photovoltaikanlage produzierten Stroms zu erfolgen. Eine gesonderte Zuordnungsprüfung des Stromspeichers findet nicht statt. Dies gilt auch dann, wenn eine zeitgleiche Lieferung und Inbetriebnahme der PV-Anlage und der Batterie geplant ist, jedoch aus vom Unternehmer nicht zu vertretenden Gründen (z. B. wenn der Batteriespeicher zunächst nicht lieferbar ist) tatsächlich eine zeitversetzte Lieferung und Inbetriebnahme erfolgt. In diesen Fällen kann also auch der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Stromspeichers gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden.

- Wird dagegen der **Stromspeicher erst nach Inbetriebnahme der Photovoltaikanlage angeschafft**, handelt es sich um ein eigenes Zuordnungsobjekt und ein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Speichers ist in diesem Fall nur zulässig, wenn der gespeicherte Strom zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke des Anlagenbetreibers verwendet wird.
- Bei der **Anschaffung einer Wallbox** handelt es sich immer um ein eigenes Zuordnungsobjekt. Eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen bzw. ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich, falls die Wallbox ausschließlich für das Laden privat genutzter Elektroautos genutzt wird. Anders wäre dies nur dann, wenn Betriebsfahrzeuge aufgeladen werden.

Wird mit der Photovoltaikanlage eine umsatzsteuerliche Tätigkeit aufgenommen, nicht von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht und die Anlage zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet, so kann aus dem Erwerb der Anlage der volle **Vorsteuerabzug** geltend gemacht werden. In formeller Hinsicht ist erforderlich, dass der Anlagenbetreiber eine **ordnungsgemäße Rechnung** besitzt.

**Während des Betriebs der Anlage** gilt aus Sicht der Umsatzsteuer dann, wenn die Kleinunternehmerregelung nicht angewendet wird:

- Die entgeltliche Einspeisung des erzeugten Stroms in das allgemeine Stromnetz unterliegt als Lieferung im Inland der Umsatzbesteuerung mit dem regulären Steuersatz von 19 %. In der Regel erfolgt die Abrechnung durch den Netzbetreiber mittels Gutschriftverfahren. Als Entgelt gilt dabei die Vergütung nach EEG. Erfolgt keine Einspeisung nach EEG, sondern eine Direktvermarktung, so ist der vereinbarte Strompreis maßgebend für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage. Zahlt der Netzbetreiber dem Anlagenbetreiber in diesen Fällen eine Markt- bzw. Flexibilitätsprämie, handelt es sich jeweils um einen echten, nicht steuerbaren Zuschuss, welcher nicht der Umsatzsteuer unterliegt.
- Die Verwendung von Strom für eigene private Zwecke unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung. Dies ist dann quasi das Korrektiv dafür, dass auf der anderen Seite der volle Vorsteuerabzug gewährt wird. Die Menge des privat verwendeten Stroms ist grds. mittels Stromzähler zu ermitteln. Bei Kleinanlagen mit einer Leistung bis 10 kW kann die erzeugte Strommenge aus Vereinfachungsgründen unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Volllaststundenzahl von 1 000 kWh/kWp geschätzt werden. Als Bemessungsgrundlage ist grds. der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend. Wenn der Anlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen noch Strom bezieht, kann dieser Preis für den selbst erzeugten Strom angesetzt werden.

#### **Hinweis I:**

Wird von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht, so treten insoweit keine umsatzsteuerlichen Folgen ein. Dann darf die Lieferung des Stroms an den Netzbetreiber aber auch nicht mit Umsatzsteuerausweis erfolgen.

#### **Hinweis II:**

Im Detail können sich Konstellationen ergeben, die umsatzsteuerlich anders zu beurteilen sind als die vorstehend dargestellten Grundsätze. Daher sollte in solchen Fällen stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

### **c) Folgen bei der Einkommensteuer**

Daneben sind **Folgen bei der Einkommensteuer** zu beachten. Die einkommensteuerlichen Regelungen sind losgelöst von den umsatzsteuerlichen Regelungen zu betrachten.

Grundsätzlich ist der Betrieb einer Photovoltaikanlage eine gewerbliche Tätigkeit. Das heißt, diese löst eine Gewerbesteuerpflicht aus und ist bei der Einkommensteuer zu erfassen. Es muss eine steuerliche Gewinnermittlung vorgenommen werden. Die Aufnahme der Tätigkeit ist dabei stets dem Finanzamt anzuzeigen. Eine Gewerbeanmeldung bei der zuständigen Gemeinde ist bei einer üblichen Anlagegröße meist nicht vorzunehmen. Ob eine steuerliche Erfassung erfolgt,

hängt allerdings von der Grundfrage ab, ob mit der Anlage eine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt wird. Im Grundsatz muss dies mittels Prognose über die voraussichtliche Nutzungsdauer der Anlage von i. d. R. 20 Jahren prognostiziert werden durch Gegenüberstellung der erzielbaren Einnahmen abzgl. der voraussichtlichen Ausgaben einschließlich der Investitionskosten. Sofern die Gewinnerzielungsabsicht verneint wird, liegt für Zwecke der Gewerbe- und Einkommensteuer eine unbeachtliche Liebhabereitigkeit vor. Wird dagegen die Gewinnerzielungsabsicht bejaht, so gilt Folgendes:

Bei der Einkommensteuer liegt mit dem Betrieb der Anlage eine gewerbliche Tätigkeit vor. Der insoweit entstehende Gewinn kann mittels Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden. Als Betriebseinnahmen ist die Vergütung für den in das allg. Stromnetz eingespeisten Strom anzusetzen. Daneben ist auch der selbst verbrauchte Strom als Entnahme anzusetzen. Dieser wird grds. mit den entstandenen Kosten oder aus Vereinfachungsgründen mit dem üblichen Marktpreis angesetzt. Vereinfachend lässt die FinVerw einen Ansatz mit 20 Ct/kWh zu.

Als Betriebsausgaben sind eventuell anfallende laufende Kosten anzusetzen, wie z. B. Versicherung, Wartung oder ggf. auch Finanzierungskosten. Daneben ist auch die Abschreibung der Anlage gewinnmindernd zu erfassen. Die Abschreibung einer Aufdach-Photovoltaikanlage erfolgt grds. über eine Nutzungsdauer von 20 Jahren. Die Verteilung der Anschaffungskosten kann linear über die Nutzungsdauer erfolgen oder – so bei Anschaffung bis zum 31.12.2022 – mittels degressiver Abschreibung mit einem Abschreibungssatz von 12,5 % bezogen auf den jeweiligen Restbuchwert. Die degressive Abschreibung führt in den ersten Jahren zu höheren Abschreibungsbeträgen als die lineare Abschreibung. Weiterhin kann regelmäßig die "Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe" in Anspruch genommen werden. Diese beträgt zusätzlich zur laufenden Abschreibung 20 % der Anschaffungskosten und kann beliebig im Jahr der Anschaffung und in den folgenden vier Jahren angesetzt werden.

Weiterhin kann in vielen Fällen im Jahr vor der Inbetriebnahme ein Investitionsabzugsbetrag i. H. v. 50 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten steuermindernd geltend gemacht werden. Dieser ist dann bei erfolgter Investition zunächst wieder gewinnerhöhend zu erfassen. Für Zwecke der Berechnung der Abschreibung kann allerdings in gleicher Höhe eine Herabsetzung der Anschaffungskosten gewinnmindernd berücksichtigt werden, sodass im Ergebnis ein großer Teil der Abschreibung zeitlich vorgezogen werden kann. Voraussetzung ist insoweit aber insbesondere, dass bereits im Jahr vor der Inbetriebnahme (wenn der Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wird) die Aufnahme der Tätigkeit bereits erfolgte, was durch Planungsmaßnahmen, wie z. B. das Einholen eines Angebots über die Errichtung der Anlage, dokumentiert werden kann.

Bei der Gewerbesteuer wird sich insoweit regelmäßig keine Steuerbelastung ergeben, da der Gewinn aus der Anlage den Freibetrag von 24 500 € im Jahr regelmäßig bei weitem nicht überschreiten wird. Dennoch ist im Grundsatz eine Gewerbesteuererklärung abzugeben.

#### **Hinweis:**

Im Ergebnis können durch die Nutzung des Investitionsabzugsbetrags und der Sonderabschreibung in den ersten Jahren steuerliche Verluste generiert werden, sodass die Finanzierung der Anlage teilweise aus den so entstehenden Minderungen der Steuerbelastung erfolgen kann.

Um die entstehenden steuerlichen Verpflichtungen, wie Abgabe der Gewerbesteuererklärung, Gewinnermittlung für die Anlage und Berücksichtigung in der Einkommensteuererklärung zu vermeiden, hat die FinVerw Billigkeitsregelungen erlassen. Danach kann aus **Vereinfachungsgründen** bei kleineren Anlagen von einer Besteuerung insgesamt abgesehen werden. Die Vereinfachungsregelung greift für alle **Photovoltaikanlagen bis zu 10,0 kW/kWp**, deren produzierter Strom neben der Einspeisung ins öffentliche Netz ausschließlich für eigene Wohnzwecke genutzt wird. Betreibt der Stpfl. mehrere Anlagen, so darf insgesamt die Grenze von 10 kWp nicht überschritten sein. Die Anwendung der Vereinfachungsregelung muss vom Stpfl. beim Finanzamt beantragt werden.

#### **Hinweis I:**

Die Prüfung, ob die Nutzung dieser Vereinfachungsregelung sinnvoll ist, sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen. Ausdrücklich ist darauf hinzuweisen, dass die Nutzung der einkommensteuerlichen Vereinfachungsregelung – welche bedeutet, dass für Zwecke der Einkommensteuer die Photovoltaikanlage insgesamt unbeachtlich ist – keinerlei Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Würdigung hat.

## Hinweis II:

Nun ist vorgesehen, dass eine Steuerbefreiung für Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

- von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und
- von auf, an oder in überwiegend zu Wohnzwecken genutzten sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeinheit,

insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Stpfl. eingeführt wird. Nach dem derzeit vorliegenden Gesetzentwurf soll diese Regelung für sämtliche Anlagen unabhängig von der Inbetriebnahme und der bisherigen steuerlichen Behandlung gelten. Ob dies so bleibt, muss abgewartet werden. Insoweit ist das aktuelle Gesetzgebungsverfahren zu beobachten, welches voraussichtlich erst im Dezember 2022 abgeschlossen sein wird.

## 49 Energetische Sanierungsmaßnahmen an Immobilien

### a) Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden

Energetische Sanierungsmaßnahmen an ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden werden steuerlich durch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer gefördert. Im Kern gelten folgende Grundsätze:

<b>Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an selbst genutztem Wohneigentum</b>	
Fördervoraussetzung	Energetische Sanierungsmaßnahmen an selbst genutztem Wohneigentum. Die Immobilie muss im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme älter als zehn Jahre sein.
Restriktionen	Eine Förderung scheidet aus, wenn aus der Wohnung ganz oder teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden. So also bei vollständiger oder auch teilweiser Vermietung der Immobilie. Unschädlich ist, wenn Teile der Immobilie als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden.
Höhe der Steuerermäßigung	Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der Aufwendungen, maximal insgesamt 40 000 € je Objekt und ist über drei Jahre zu verteilen: Im Jahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im folgenden Jahr je 7 %, max. je 14 000 € und im dritten Jahr 6 %, max. 12 000 €. Damit können Aufwendungen bis 200 000 € berücksichtigt werden.
Förderfähige Maßnahmen	<ul style="list-style-type: none"><li>– Wärmedämmung von Wänden,</li><li>– Wärmedämmung von Dachflächen,</li><li>– Wärmedämmung von Geschossflächen,</li><li>– Erneuerung der Fenster und Außentüren,</li><li>– Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage,</li><li>– Erneuerung der Heizungsanlage,</li><li>– Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung,</li><li>– Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind,</li><li>– einschließlich der Kosten der Energieberatung.</li></ul> <p>Wichtig: Die jeweiligen technischen Mindestanforderungen sind in einer Verordnung festgehalten.</p>
Keine Mehrfachförderung	Nehmen Stpfl. bereits die steuerliche Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale oder die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch, kann die

<b>Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an selbst genutztem Wohneigentum</b>	
	Steuerermäßigung für diese Aufwendungen (insgesamt) nicht geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt, wenn Stpfl. <b>zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse nach anderen Förderprogrammen</b> (z. B. KfW-Förderung) für die Einzelmaßnahmen am Wohngebäude erhalten.
Fachunternehmen	Die Sanierungsmaßnahmen müssen zwingend durch ein Fachunternehmen durchgeführt werden. Danach sind Fachunternehmen alle Unternehmen, die in einem der folgenden Gewerke tätig sind: Mauer- und Betonbauarbeiten, Stukkateurarbeiten, Maler- und Lackierungsarbeiten, Zimmer-, Tischler- und Schreinerarbeiten, Wärme-, Kälte- und Schallsolierungsarbeiten, Steinmetz- und Steinbildhauarbeiten, Brunnenbauarbeiten, Dachdeckerarbeiten, Sanitär- und Klempnerarbeiten, Glasarbeiten, Heizungsbau und -installation, Kälteanlagenbau, Elektrotechnik- und -installation, Metallbau. Dabei sind nur die Maßnahmen förderfähig, die ein Fachunternehmen im Rahmen seines Gewerbes durchführt.

**Hinweis:**

Wird im Zusammenhang mit der energetischen Sanierung eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäudes auch die Wohnfläche desselben erweitert (z. B. durch den Einbau einer Gaube, eine Dachgeschossaufstockung oder einen Anbau), unterfallen auch die am neuen Gebäudeteil verwirklichten energetischen Maßnahmen der steuerlichen Förderung.

Von besonderer Bedeutung sind die **einzuhaltenden technischen Mindestanforderungen**, die in einer Rechtsverordnung festgehalten sind. Die Einhaltung dieser Anforderungen muss zwingend von dem ausführenden Fachunternehmen bescheinigt werden. Für die Bescheinigung sind die amtlich vorgeschriebenen Muster zu verwenden.

**Hinweis:**

Werden energetische Maßnahmen an einem aus mehreren selbst genutzten **Eigentumswohnungen** bestehenden Gebäude durchgeführt, ist grundsätzlich für jede einzelne Eigentumswohnung eine Bescheinigung auszustellen. Es wird nicht beanstandet, dass das ausführende Fachunternehmen aus Vereinfachungsgründen eine Gesamtbescheinigung ausstellt, wenn es sich entweder um das Gesamtgebäude betreffende Sanierungsaufwendungen handelt oder die auf das Sondereigentum einzelner Wohnungen entfallenden Aufwendungen den einzelnen Wohnungen klar und eindeutig zugeordnet werden können. Hat die Wohnungseigentümergeinschaft zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben und Interessen einen Verwalter bestellt, ist dieser als Auftraggeber zu adressieren. Der Verwalter kann in diesen Fällen die anteiligen auf das Miteigentum entfallenden Aufwendungen nach dem Verhältnis des Miteigentumsanteils aufteilen und dem einzelnen Wohnungseigentümer mitteilen.

**b) Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen**

Bei kleineren Maßnahmen an selbst genutzten Immobilien bzw. solchen, bei denen die technischen Anforderungen für die Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen nicht eingehalten oder nachgewiesen werden können, kann ggf. die Steuerermäßigung bei Aufwendungen für Handwerkerleistungen genutzt werden. Gefördert werden allgemein Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen. Insoweit sind allerdings die Begrenzungen zu beachten, insbesondere:

- Gefördert wird nur der vom Handwerker in Rechnung gestellte Lohnanteil, Fahrtkosten sowie anteilige Maschinenkosten und nicht die Materiallieferungen und
- pro Jahr können maximal Aufwendungen i. H. v. 6 000 € angesetzt werden, welche dann mit einer Steuerermäßigung von 20 % gefördert werden. Es kann also maximal eine Steuerermäßigung von 1 200 € im Kalenderjahr geltend gemacht werden.

Vorliegen muss eine Rechnung des Handwerkers und die Rechnung muss zwingend mittels Zahlung auf ein Bankkonto des Handwerkers beglichen werden. Darüber hinaus werden allerdings keine besonderen Anforderungen gestellt. Insbesondere gibt es keine Vorgaben hinsichtlich des technischen bzw. energetischen Standards.

**c) Energetische Sanierung bei vermieteten Immobilien**

Energetische Sanierungen an einer vermieteten Immobilie können in aller Regel unmittelbar als Werbungskosten im Jahr der Zahlung steuermindernd geltend gemacht werden. Sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen liegen grds. immer dann vor, wenn die Maßnahmen weder zu einer Erweiterung der Immobilie (d. h. weder zu einer Vergrößerung der nutzbaren Fläche noch zu einer Vermehrung der Substanz) noch zu einer über den ursprünglichen Zustand

hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen. Unschädlich sind Maßnahmen zur Erhaltung des bisher dagewesenen Wohnstandards. Als Beispiele für sofort abziehbare **Erhaltungsaufwendungen** betreffend von energetischen Sanierungsmaßnahmen können beispielhaft genannt werden:

- Austausch der Fenster gegen solche nach heutigem Wärmeisolerungsstandard,
- Austausch der Heizungsanlage – auch dann, wenn z. B. Einzelöfen gegen eine Zentralheizung ersetzt werden oder z. B. eine Ölheizung durch eine Wärmepumpe ersetzt wird,
- Einbau einer thermischen Solaranlage zur Unterstützung der Heizung/Warmwasserbereitung,
- Isolierung des Daches,
- Anbringen zusätzlicher Fassadenverkleidung zur Wärmedämmung,
- Austausch der Allgemeinbeleuchtung gegen energiesparende Lampen.

Fallen größere Aufwendungen an, so ist die Möglichkeit einer **zeitlich gestreckten steuerlichen Geltendmachung** zu prüfen. So ist gesetzlich vorgesehen, dass größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die sich im steuerlichen Privatvermögen befinden und überwiegend Wohnzwecken dienen, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden können. Insoweit besteht ein Wahlrecht.

**Hinweis:**

Eine solche steuerlich gestreckte Geltendmachung macht insbesondere dann Sinn, wenn ansonsten nur vergleichsweise geringe Einkünfte erzielt werden. Insoweit sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine steuerliche Vergleichsrechnung angestellt werden.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im Oktober 2022

---

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: Oktober 2022