

CONCEPTAX | Postfach 20 61 | 32010 Herford



Ihr Zeichen Ihre Nachricht vom Unser Zeichen Datum

Mandanten-Rundschreiben Januar bis März 2023

Steuererleichterungen für Photovoltaikanlagen • Inflationsausgleichsprämie • Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen

Sehr geehrte Damen und Herren,

"Willkommen in Absurdistan", so war der Titel eines Aufsatzes im NWB-Expertenblock zur Gaspreisbremse (Dezemberhilfe). Hierbei ging es allerdings nur um die steuerliche Beurteilung der hierzu geschaffenen steuerlichen Regelungen und nicht um die übrige Ausgestaltung. Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers soll nun die Dezemberhilfe zu steuerpflichtigen Einkünften bei all jenen führen, die auch Solidaritätszuschlag zahlen. Sämtliche seit Jahrzehnten bewährte Regeln des Steuerrechts werden hierzu auf den Kopf gestellt.

Der Gesetzgeber fingiert hier Einkünfte bei Zahlungen, die die sogenannten "Beserverdienenden" nicht beantragt haben und wahrscheinlich auch gar nicht hätten haben wollen, und wird vermutlich am Ende des Tages noch alle, die die Beträge in ihrer Steuererklärung vergessen oder unvollständig angeben, mit einem Strafverfahren belohnen. Schöne neue Steuerwelt...

Darüber hinaus berichten wir über weitere gesetzliche Neuerungen, wie zum Beispiel bezüglich des häuslichen Arbeitszimmers, über neue Entwicklungen in der Rechtsprechung und über neue Verwaltungsvorschriften.

Bei Fragen stehen wir Ihnen wie immer gerne zur Verfügung.

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:

DR. WOELKE AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hellerweg 28 | 32052 Herford

 Independent member
Morison Global

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 BFH: Erhebung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 nicht verfassungswidrig
- 2 Gesetzliche Anpassung der Steuerverzinsung ab dem 1.1.2019 wird nun von den Finanzämtern umgesetzt
- 3 BFH bestätigt die Verfassungsmäßigkeit der sog. erweiterten unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht
- 4 Realsplitting: Trennungunterhalt durch Naturalleistung
- 5 Mitgliedsbeitrag für Vereine zur Freizeitgestaltung nicht abzugsfähig
- 6 Sportliche Veranstaltungen als Zweckbetrieb nur, wenn nachweislich ausschließlich unbezahlte Sportler zum Einsatz kommen
- 7 Steuerliche Erfassung einer Wohnungsveräußerung innerhalb von zehn Jahren bei unentgeltlicher Überlassung an Kinder

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 8 Einkommensteuertarif und Arbeitnehmer-Pauschbetrag
- 9 FinVerw veröffentlicht FAQ zur Inflationsausgleichsprämie
- 10 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab 1.1.2023
- 11 Hinzuverdienstgrenze bei vorgezogener Altersrente entfallen
- 12 Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale - Neuregelung ab 1.1.2023
- 13 Lohnsteuerliche Abrechnung behördlicher Erstattungsbeträge für Verdienstausschüttungen nach dem Infektionsschutzgesetz
- 14 Tarifvertragliche Zuschüsse anlässlich Schwangerschaft/Mutterschaft sind nicht steuerfrei
- 15 Keine erste Tätigkeitsstätte eines Müllwerkers auf dem Betriebshof des Entsorgers

Für Unternehmer und Freiberufler

- 16 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 2023
- 17 Rückstellung für Mitarbeiterboni
- 18 Rückstellungsbildung für Verpflichtungen aus einem Kundenkartenprogramm
- 19 Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Wartungskosten bei Leasingverträgen
- 20 Kein Vorsteuerabzug für beruflich genutzte bürgerliche Kleidung

Für Personengesellschaften

- 21 Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft nur bei Fremdüblichkeit
- 22 Betriebsaufspaltung: Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft
- 23 Voraussetzungen an eine Einlage zur Erweiterung des Verlustausgleichsvolumens bei einem Kommanditisten

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 24 Wechselseitige Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen (Anteilsrotation) unter Wert - in welchen Konstellationen liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor
- 25 Berücksichtigung von Verlusten bei Wirecard-Aktionären
- 26 Gesetzesänderungen durch das Jahressteuergesetz 2022
- 27 Kein Zufluss von Zinserträgen bei nur buchmäßigem Festhalten einer Schuldverpflichtung

Für Hauseigentümer

- 28 Mieterabfindung ist nicht als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu behandeln, sondern steuerlich sofort abzugsfähig
- 29 Zahlung für den Verzicht auf ein Wohnrecht kann als sofort abziehbare Werbungskosten einzustufen sein
- 30 Immobilienverkauf innerhalb der Zehnjahresfrist: Besteuerung des auf tageweise vermietete Räume entfallenden Veräußerungsgewinns
- 31 Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein Immobilienobjekt für Zwecke der AfA
- 32 Schenkungsteuer: Grundstückswertermittlung bei Existenz eines zeitnahen Kaufpreises
- 33 Grunderwerbsteuer bei Grundstückskauf von erschließungspflichtiger Gemeinde

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 34 Organschaft: Auslegung eines Gewinnabführungsvertrags ohne Verlängerungsklausel - steuerliche Rückwirkung eines notariellen Nachtragsvermerks
- 35 Zufluss auf dem steuerlichen Einlagekonto im Rahmen einer wirtschaftlichen Neugründung
- 36 Entschädigungszahlung als vGA
- 37 Tatsächliche Durchführung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft (Erfüllungssurrogate)
- 38 Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrages (Verrechnungskonto)
- 39 Steuerliche Behandlung eines punktuell satzungsdurchbrechenden inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlusses
- 40 Bewertung der Einlage einer GmbH-Beteiligung bei Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto
- 41 Ableitung des gemeinen Werts von GmbH-Anteilen / Substanzwert
- 42 Geschäftsführerhaftung: Zum Zeitpunkt des Beginns und des Endes der Geschäftsführerstellung

Aktuelle Steueränderungen

- 43 Steuerliche Maßnahmen zur Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen
- 44 Besteuerung der Energiepreispauschalen und der Gas-/Wärmepreisbremse (Dezemberhilfe)

Für alle Steuerpflichtigen

1 **BFH: Erhebung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 nicht verfassungswidrig**

Die Erhebung des Solidaritätszuschlags war in den Jahren 2020 und 2021 (noch) nicht verfassungswidrig, wie der BFH nun entschieden hat.

Die Stpfl. wandten sich gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 zur Einkommensteuer. Sie brachten insbesondere vor, die Festsetzung des Solidaritätszuschlags verstoße gegen das Grundgesetz und verletze sie zudem in ihren Grundrechten. Der Solidaritätszuschlag dürfe als Ergänzungsabgabe nur zur Abdeckung von Bedarfsspitzen erhoben werden. Sein Ausnahmecharakter verbiete eine dauerhafte Erhebung. Auch neue Zusatzlasten, die etwa mit der Corona-Pandemie oder dem Ukraine-Krieg einhergingen, könnten den Solidaritätszuschlag nicht rechtfertigen. Bei dem Solidaritätszuschlag handele es sich außerdem seit der im Jahr 2021 in Kraft getretenen Gesetzesänderung um eine verkappte "Reichensteuer", die gegen den im Grundgesetz verankerten Gleichheitsgrundsatz verstoße.

Der BFH sieht dagegen im Solidaritätszuschlag in den Jahren 2020 und 2021 weiterhin eine verfassungsrechtlich zulässige Ergänzungsabgabe. Eine Vorlage der Sache an das Bundesverfassungsgericht hält das Gericht daher nicht für geboten.

Allerdings ist ein dauerhafter Finanzbedarf regelmäßig über die auf Dauer angelegten Steuern und nicht über eine Ergänzungsabgabe zu decken. Deshalb kann eine verfassungsgemäß beschlossene Ergänzungsabgabe dann verfassungswidrig werden, wenn sich die Verhältnisse, die für ihre Einführung maßgeblich waren, grundsätzlich ändern oder wenn eine dauerhafte Finanzierungslücke entstanden ist.

Der Solidaritätszuschlag verstoße auch nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Zwar werden ab dem Jahr 2021 auf Grund der erhöhten Freigrenzen nur noch die Bezieher höherer Einkommen mit Solidaritätszuschlag belastet. Die darin liegende Ungleichbehandlung sei aber gerechtfertigt, da bei Steuern, die wie die Einkommensteuer und damit auch der Solidaritätszuschlag an der Leistungsfähigkeit des Stpfl. ausgerichtet sind, die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig ist.

Hinweis:

Es ist damit zu rechnen, dass die mit ihrer Klage beim BFH unterlegenen Stpfl. nun Verfassungsbeschwerden einlegen werden.

2 **Gesetzliche Anpassung der Steuerverzinsung ab dem 1.1.2019 wird nun von den Finanzämtern umgesetzt**

Die bisherige Regelung der Verzinsung von Steuererstattungen und Steuernachzahlungen mit einem festen Zinssatz von 6 % war nicht verfassungsgemäß. Insoweit hatte das BVerfG dem Gesetzgeber eine Anpassung des Zinssatzes für Verzinsungszeiträume ab 1.1.2019 aufgegeben. Nach dem im Juli 2022 beschlossenen Gesetz gilt:

- für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 gilt ein Zinssatz von 1,8 % p.a. und
- für Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 bleibt es bei dem Zinssatz von 6 % p.a.

Die Umsetzung dieses Gesetzes, welche insbesondere die Prüfung und ggf. Korrektur bereits ergangener Zinsbescheide erfordert, erfolgt nunmehr, aber zeitlich in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich. Aktuell haben z. B. das FinMin Thüringen und die FinVerw Hamburg darauf hingewiesen, dass nun entsprechend geänderte Zinsbescheide ergehen.

Insoweit besteht gesetzlich verankerter Vertrauensschutz. Bei Stpfl., die bereits einen Bescheid mit einer Steuererstattung und einer Zinsfestsetzung unter Anwendung des ursprünglichen jährlichen Zinssatzes von 6 % erhalten haben, erfolgt keine Änderung und insoweit droht also keine Rückzahlung der erhaltenen Zinsen. Bei Mischfällen mit Nachzahlungs- und

Erstattungszinsen wird die Vertrauensschutzregelung auf das Ergebnis der Neuberechnung angewendet. Nur wenn der Zins bisher noch nicht festgesetzt wurde, erfolgt dies mit dem neuen Zinssatz von 1,8 % jährlich.

Handlungsempfehlung:

Nun eingehende Zinsbescheide bedürfen einer sorgfältigen Prüfung.

3 BFH bestätigt die Verfassungsmäßigkeit der sog. erweiterten unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht

Der deutschen Schenkungsteuer unterliegen im Grundsatz nur Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland. Um aber zu verhindern, dass die Schenkungsteuer in Deutschland schlicht dadurch umgangen wird, dass kurz vor der Verwirklichung des Schenkungsteueratbestands ein (möglicherweise nur vorübergehender) Wegzug in das Ausland erfolgt, existiert die sog. erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht. Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht erfasst deutsche Staatsangehörige auch nach ihrem Wegzug in das Ausland für die Dauer von fünf Jahren.

Über einen solchen Fall hatte nun der BFH zu entscheiden. Im Urteilsfall erwarb der Stpfl. von seiner Mutter mit öffentlich beurkundetem Vertrag aus Dezember 2011 ein in der Schweiz belegenes Grundstück gegen Bestellung eines hinter dem Wert des Grundstücks zurückbleibenden sog. lebenslänglichen Nutznießungsrechts nach Schweizer Recht. Der Stpfl. und seine Mutter, die beide deutsche Staatsangehörige waren, hatten vor der Übertragung ihre Wohnsitze in der Bundesrepublik Deutschland aufgegeben und waren im November 2011 in die Schweiz verzogen.

Nachdem die Mutter des Stpfl. im Februar 2013 verstorben war, setzte der Stpfl. als deren Alleinerbe das Finanzamt im Rahmen des Erbschaftsteuerverfahrens von dem schenkweisen Erwerb des Grundstücks in Kenntnis. Das Finanzamt setzte Schenkungsteuer für den Grundstückserwerb fest. Nach erfolglosem Einspruch machte der Stpfl. mit seiner Klage vor dem FG im Wesentlichen geltend, die erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerpflicht sei verfassungs- und unionsrechtswidrig.

Dies weist der BFH nun zurück. Die Einbeziehung der deutschen Staatsangehörigen mit Auslandswohnsitz in die unbeschränkte Steuerpflicht gehört zur Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstands, der dem Gesetzgeber weiten Gestaltungsspielraum eröffnet. Es handele sich nicht um eine nachrangige Ausnahme, die unter Folgerichtigkeitsaspekten einer erhöhten Rechtfertigung bedürfte. In Anbetracht der somit weiten Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht erweist sich die konkrete Regelung als sachgerecht und nicht willkürlich. Die Ungleichbehandlung von deutschen und nichtdeutschen Staatsangehörigen ist auf Grund des durch die deutsche Staatsangehörigkeit bewirkten engen Inlandsbezugs gerechtfertigt.

Im Falle der erweiterten unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht kommt hinzu, dass der Gesetzgeber diese Steuerpflicht nicht alleine an die Staatsangehörigkeit geknüpft hat, sondern die Steuerpflicht zusätzlich auf einen Zeitraum von fünf Jahren beschränkt hatte, in dem kein inländischer Wohnsitz bestanden hat.

Hinweis:

Eine Schenkungsteuerpflicht in Deutschland kann in solchen Konstellationen nur dann vermieden werden, wenn die Schenkung erst nach Ablauf der Fünfjahresfrist nach dem Wegzug erfolgt. Bei Wegzug in die USA gilt insoweit eine Zehnjahresfrist.

4 Realsplitting: Trennungsunterhalt durch Naturalleistung

Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten stellen grundsätzlich steuerlich unbeachtliche Aufwendungen des Privatbereichs dar. Anders ist dies unter engen Voraussetzungen beim sog. Realsplitting. Unterhaltsleistungen sind bis zu einem Höchstbetrag von 13 805 € je Kalenderjahr als Sonderausgaben abziehbar und korrespondierend hierzu sind sie vom Empfänger als sonstige Einkünfte zu versteuern. Begünstigte Empfänger sind geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten sowie

Lebenspartner. Das Realsplitting wird nur auf Antrag gewährt und bedarf der Zustimmung des Empfängers der Leistungen.

Der BFH stellt hinsichtlich des Abzugs von Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben im Rahmen des Realsplittings klar, dass

- die auf einem entgeltlichen Rechtsverhältnis (Mietvertrag) beruhende Überlassung einer Wohnung an den geschiedenen oder dauerhaft getrennt lebenden Ehegatten nicht dem Anwendungsbereich des Realsplittings unterfällt.
- Dagegen handelt es sich bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung um Naturalunterhalt, der in Höhe der ortsüblichen Miete als Sonderausgaben berücksichtigt werden kann. Die ortsübliche Miete ist auch dann anzusetzen, wenn die Parteien unterhaltsrechtlich einen betragsmäßig geringeren Wohnvorteil vereinbart haben.

Wird die Wohnung auf Grundlage einer Unterhaltsvereinbarung zwischen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten an den unterhaltsberechtigten Ehegatten überlassen, so erzielt der unterhaltsverpflichtete Ehegatte mangels eines Entgelts insoweit keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Auf der anderen Seite gilt, dass die entgeltliche, d. h. auf einem Mietvertrag beruhende Überlassung einer Immobilie an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten darstellt und somit zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen kann, selbst wenn die Miete mit dem geschuldeten Barunterhalt verrechnet wird. Hieraus folgt, dass der sachliche Anwendungsbereich des Realsplittings insoweit nicht eröffnet ist, als die Nutzungsüberlassung Gegenstand eines entgeltlichen Rechtsverhältnisses ist.

Hinweis:

In der Praxis besteht also Gestaltungsspielraum. Die entgeltliche Überlassung führt auf Seiten des Leistenden zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und eröffnet insoweit aber dann auch den Werbungskostenabzug. Andererseits ist dann der Anwendungsbereich des Realsplittings nicht eröffnet. Für den konkreten Fall ist zu prüfen, welche Vorgehensweise steuerliche Vorteile mit sich bringt.

5 Mitgliedsbeitrag für Vereine zur Freizeitgestaltung nicht abzugsfähig

Spenden an gemeinnützige Vereine sind steuerlich abzugsfähig. Dagegen sind Mitgliedsbeiträge an gemeinnützige Körperschaften nur in bestimmten Fällen steuerlich abzugsfähig. Dies hat der BFH bestätigt. Im Urteilsfall ging es um einen gemeinnützigen Verein, der ein Blasorchester für Erwachsene und eines für Jugendliche unterhält.

Das Gericht stellt heraus, dass Mitgliedsbeiträge schon dann steuerlich von den Mitgliedern nicht wie Spenden abgezogen werden können, wenn die Körperschaft auch kulturelle Betätigungen fördert, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Körperschaft neben den beschriebenen kulturellen Betätigungen auch andere Zwecke fördert. Im Streitfall fördert die steuerbegünstigte Körperschaft durch den Betrieb des Laienorchesters kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen. Der Abzug von (echten) Spenden bleibt hiervon unberührt.

Hinweis:

Ob Mitgliedsbeiträge steuerlich abzugsfähig sind, ergibt sich aus dem Körperschaftsteuer- bzw. Freistellungsbescheid der steuerbegünstigten Körperschaft. Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge insbesondere an Körperschaften, die

- dem Sport,
- kulturellen Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
- Heimatpflege und Heimatkunde und
- die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Freifunks, des Modellflugs und des Hundesports fördern.

6 Sportliche Veranstaltungen als Zweckbetrieb nur, wenn nachweislich ausschließlich unbezahlte Sportler zum Einsatz kommen

Gemeinnützige Sportvereine unterliegen umfangreichen steuerlichen Erleichterungen sowohl bei der Körperschaftsteuer als auch bei der Umsatzsteuer – so in der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes. Dies gilt allerdings nur für den steuerlich privilegierten Bereich, also für den ideellen Bereich und die Zweckbetriebe und nicht etwa für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Kritisch hinsichtlich der Abgrenzung zwischen einem (steuerlich begünstigten) Zweckbetrieb und einem (steuerlich nicht begünstigten) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind insbesondere sportliche Veranstaltungen. Insoweit ist eine zweistufige Prüfung vorzunehmen:

- Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 45 000 € im Jahr nicht übersteigen. Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen.
- Der Verein kann auf die Anwendung dieser Grenze verzichten, was eines Antrags an das Finanzamt bedarf. Diese Option ist v.a. für größere Vereine attraktiv, die verhältnismäßig leicht über die 45 000 €-Grenze kommen. Dies bindet den Verein dann für mindestens fünf Jahre. Dann sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins (unter den weiteren Voraussetzungen) ein Zweckbetrieb, wenn kein Sportler des Vereins teilnimmt, der für seine sportliche Betätigung oder für die Benutzung seiner Person, seines Namens, seines Bildes oder seiner sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält. Andere sportliche Veranstaltungen sind dagegen als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzustufen.

Wird auf die Anwendung der 45 000 €-Grenze verzichtet, so ist sorgfältig hinsichtlich jeder Sportveranstaltung abzugrenzen. Für jede einzelne sportliche Veranstaltung ist gesondert zu entscheiden, ob die dort bezeichneten Voraussetzungen vorliegen. Ist auch nur ein einziger Sportler als sog. bezahlter Sportler anzusehen, sind alle sportlichen Veranstaltungen, an denen dieser Sportler teilnimmt, ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Zulässig sind dagegen Aufwandsentschädigungen. Dies ist allerdings restriktiv auszulegen, wie der BFH bestätigt. Ist nun mangels ausreichender Aufzeichnungen nicht nachvollziehbar, inwieweit tatsächlich Aufwand bei den einzelnen Sportlern angefallen ist, und ist deshalb nicht überprüfbar, ob bei allen Sportlern die ihnen jeweils geleistete Zahlung nicht über eine Aufwandsentschädigung hinausgeht, schließt dies die Annahme eines Zweckbetriebs aus. Dagegen hatte das Niedersächsische FG noch die von der FinVerw bestimmte 400 €-Grenze als sachgerechte Vereinfachungsregelung zur Abgrenzung von pauschal geleisteten Aufwandsentschädigungen anerkannt und nur bei darüber hinausgehendem Aufwand einen Einzelnachweis der entstandenen Aufwendungen gefordert.

Im Urteilsfall wurden pauschale Aufwandsentschädigungen gezahlt. Dabei ging der Verein davon aus, dass die tatsächlichen bei den Spielern angefallenen Kosten nie überschritten wurden. Nachweise über die tatsächlichen Aufwendungen der Spieler – wie Fahrtkosten oder Aufwendungen für Sportkleidung – konnte der Verein dagegen nicht vorlegen.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist stets sorgfältig nachzuweisen, dass bei den begünstigten Sportveranstaltungen keine bezahlten Spieler eingesetzt werden. Werden Aufwandsentschädigungen gezahlt, so sind die entstandenen Aufwendungen aufzuzeichnen.

7 Steuerliche Erfassung einer Wohnungsveräußerung innerhalb von zehn Jahren bei unentgeltlicher Überlassung an Kinder

Wird eine Wohnung innerhalb einer Zeitspanne von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder veräußert, so unterliegt der entstehende Veräußerungsgewinn als privates Veräußerungsgeschäft der Einkommensteuer. Davon wird allerdings dann abgesehen, wenn die Wohnung "zu eigenen Wohnzwecken" genutzt wird. Dies war nun im Streitfall gerade fraglich, da die Wohnung unentgeltlich an (leibliche) Kinder überlassen wurde, für die im maßgeblichen Zeitraum aber keine Kinderfreibeträge mehr gewährt wurden. Für diesen Fall hat der BFH eine Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns bejaht. Ausgenommen von der steuerlichen Erfassung

sind Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken (1. Alternative) oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken (2. Alternative) genutzt wurden. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bedeutet, dass der Stpfl. die Wohnung selbst bewohnen muss; unschädlich ist, wenn er sie gemeinsam mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten bewohnt.

Keine Nutzung "zu eigenen Wohnzwecken" liegt vor, wenn der Stpfl. die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überlässt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen. Dagegen ist eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zu bejahen, wenn der Stpfl. Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung oder die Wohnung insgesamt einem einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kind unentgeltlich zur teilweisen oder alleinigen Nutzung überlässt. Die Nutzung der Wohnung durch das Kind ist dem Eigentümer in diesem Fall als eigene zuzurechnen, weil es ihm im Rahmen seiner unterhaltsrechtlichen Verpflichtung obliegt, für die Unterbringung des Kindes zu sorgen. Überlässt der Stpfl. die Wohnung nicht ausschließlich einem einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kind (oder mehreren einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kindern) unentgeltlich zur Nutzung, sondern zugleich einem Dritten, liegt keine begünstigte Nutzung des Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken vor.

Im Streitfall war der Befreiungstatbestand durch den Umstand ausgeschlossen, dass die beiden die Wohnung nutzenden Kinder nach der Vollendung ihres 25. Lebensjahres bis zur Veräußerung der Wohnung nicht mehr einkommensteuerlich bei der Veranlagung der Stpfl. zu berücksichtigen waren. Dies gilt unabhängig davon, dass auch ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind in der Wohnung wohnte, da allein die (Mit-)Nutzung durch ein weiteres, wegen seines Alters nicht (mehr) einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind dazu führt, dass die Wohnung insgesamt nicht mehr als zu eigenen Wohnzwecken des Stpfl. genutzt anzusehen ist.

Handlungsempfehlung:

Materiell können diese Fragen sehr bedeutsam sein. Daher ist im Einzelfall sehr sorgfältig die Nutzung der Wohnung zu planen und ggf. dies zu gestalten.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

8 Einkommensteuertarif und Arbeitnehmer-Pauschbetrag

Zum 1.1.2023 sind verschiedene Gesetzesänderungen eingetreten, die sich beim Lohnsteuerabzug auswirken:

- **Arbeitnehmer-Pauschbetrag:** Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist von bislang 1 200 € auf 1 230 € angehoben worden.
- **Einkommensteuertarif:** Der Grundfreibetrag ist auf 10 908 € angehoben und der Tarifverlauf ist insgesamt verschoben worden, um inflationsbedingte Einkommenserhöhungen aufzufangen und insoweit im Bereich des progressiven Einkommensteuertarifs ansonsten eintretende Steuersatzerhöhungen (sog. kalte Progression) zu vermeiden.
- **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende:** Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ist auf 4 260 € angehoben worden.
- **Sozialabgaben:** Die Beitragssätze zur Rentenversicherung sind stabil geblieben. Der Beitragssatz zur Arbeitslosenversicherung ist dagegen auf 2,6 % gestiegen. Bei den Beiträgen zur Krankenversicherung sind individuell (teils deutlich) gestiegene Zusatzbeiträge der Krankenkasse zu verzeichnen und darüber hinaus wirkt sich bei höherverdienenden Arbeitnehmern die angestiegene Beitragsbemessungsgrenze in einem Anstieg der Beiträge aus. Andererseits ist der Übergangsbereich für Midijobs auf 2 000 € angestiegen, sodass sich in diesem Lohnbereich Entlastungen ergeben.

Hinweis:

Diese Änderungen werden automatisch bei der Lohnabrechnung berücksichtigt. Da diese Gesetzesänderungen teilweise erst kurz vor dem Jahreswechsel verkündet worden sind, werden diese ggf. bei der Lohnabrechnung für Januar 2023 noch nicht berücksichtigt, sondern erst im Februar 2023, was dann eine Korrektur der Abrechnung für Januar 2023 erfordert.

9 FinVerw veröffentlicht FAQ zur Inflationsausgleichsprämie

Die FinVerw hat ein FAQ zur Inflationsausgleichsprämie (IAP) veröffentlicht. Zur Milderung der Folgen der stark gestiegenen Preise hat der Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen, dass Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern eine steuer- und beitragsfreie "Inflationsausgleichsprämie" von bis zu 3 000 € zahlen können. Die Zahlung einer solchen Prämie ist freiwillig, kann ggf. aber tarifvertraglich vereinbart sein. Hierzu führt die FinVerw insbesondere Folgendes aus:

- **Begünstigte:** Eine steuerfreie IAP können, unabhängig von der Art ihrer Beschäftigung, nur Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne erhalten. Erfolgt eine Einstufung als Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne, so erfolgt allerdings keine weitere Beschränkung. Genannt werden können: Arbeitnehmer in Voll- oder Teilzeit, kurzfristig Beschäftigte, Minijobber, Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft, Auszubildende, Arbeitnehmer im entgeltlichen Praktikum (nicht nur, aber auch Studierende), Arbeitnehmer in Kurzarbeit, Arbeitnehmer in Elternzeit, Arbeitnehmer mit Bezug von Krankengeld, Freiwillige i. S. d. § 2 Bundesfreiwilligendienstgesetzes und Freiwillige i. S. d. § 2 Jugendfreiwilligendienstgesetzes, Menschen mit Behinderungen, die in einer Werkstatt für behinderte Menschen tätig sind, ehrenamtlich Tätige, sofern der steuerliche Arbeitnehmerbegriff erfüllt ist, Vorstände und Gesellschafter-Geschäftsführer, sofern der steuerliche Arbeitnehmerbegriff erfüllt ist, Arbeitnehmer in der aktiven oder passiven Phase der Altersteilzeit, Beziehende von Vorruhestandsgeld, Versorgungsbeziehende.
- **Arbeitsverhältnisse zwischen nahe stehenden Personen, z. B. Ehegatten-Arbeitsverhältnis:** Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines solchen Arbeitsverhältnisses ist, dass es ernsthaft vereinbart und entsprechend der Vereinbarung tatsächlich durchgeführt wird. Weiterhin wird vorausgesetzt, dass die Verträge zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind und inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Bei Arbeitsverhältnissen zwischen nahe stehenden Personen muss insbesondere geprüft werden, ob die Gewährung einer IAP auch unter Fremden üblich wäre (Fremdvergleichsgrundsatz).
- **Beginn und Dauer des Arbeitsverhältnisses** sind für die Möglichkeit der Gewährung der Steuerbefreiung nicht von Bedeutung. Die Auszahlung muss jedoch im Begünstigungszeitraum erfolgen.
- **Höhe der steuerfreien IAP:** Die Steuerfreiheit gilt für Zahlungen im Begünstigungszeitraum 26.10.2022 bis 31.12.2024 für entsprechende Zahlungen bis zu insgesamt 3 000 €. Eine Auszahlung in mehreren Teilbeträgen innerhalb dieses Begünstigungszeitraumes ist möglich. Bei Überschreiten des Betrags von 3 000 € ist der übersteigende Betrag steuerpflichtig.
- **Mehrere Dienstverhältnisse:** Die Steuerbefreiung kann bis zu dem Betrag von 3 000 € für jedes Dienstverhältnis, also auch für aufeinander folgende oder nebeneinander bestehende Dienstverhältnisse, gesondert in Anspruch genommen werden. Dies gilt auch bei mehreren Dienstverhältnissen mit unterschiedlichen Arbeitgebern verbundener Unternehmen innerhalb eines Konzerns. Der Arbeitgeber braucht somit nicht zu prüfen, ob der Arbeitnehmer eine Prämie bereits aus einem anderen Dienstverhältnis mit einem anderen Arbeitgeber erhalten hat. Die Steuerbefreiung gilt jedoch nur bis zu dem Betrag von 3 000 € insgesamt bei mehreren aufeinander folgenden Dienstverhältnissen in dem Begünstigungszeitraum zu demselben Arbeitgeber.
- **Arbeitsrechtlich zulässige Bedingungen:** Wird die Gewährung der IAP an arbeitsrechtlich zulässige Bedingungen, wie z. B. die Betriebszugehörigkeit, die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Abteilung oder bestandene Probezeit geknüpft, so ist dies aus steuerlicher Sicht unschädlich.
- **Zusammenhang der Leistung mit der Inflation:** Die Leistung muss zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise gewährt werden (Inflationsbezug). Nicht erforderlich ist eine

entsprechende (schriftliche) Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Ausreichend ist, dass die IAP in einem sachlichen Zusammenhang mit der Preisentwicklung steht und sich der Zusammenhang z. B. in Form der Bezeichnung "Inflationsausgleichsprämie" aus der Gehaltsabrechnung oder aus dem Überweisungsträger ergibt.

- **Prämienzusage vor dem 25.10.2022:** Entscheidend für die Steuerfreiheit ist ausschließlich die Auszahlung im Begünstigungszeitraum 26.10.2022 bis 31.12.2024. Unschädlich ist, wenn der Beschluss zur Zahlung der Prämie bereits vor diesem Zeitraum getroffen wurde.
- **Zusätzlichkeitserfordernis:** Die Leistung muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden, d. h., die Steuerbefreiung gilt nur für eine "neue" Leistung des Arbeitgebers. Daher kann der Arbeitgeber eine Sonderleistung, wie z. B. Weihnachts- oder Urlaubsgeld, auf die der Arbeitnehmer bereits einen Anspruch hat, nicht in eine steuerfreie IAP "umwidmen". Gleiches gilt auch für die Umwidmung von Überstunden, auf die ein Auszahlungsanspruch besteht. Dagegen können freiwillige Zusatzleistungen, auf die also der Arbeitnehmer keinen arbeitsrechtlichen Anspruch hat, als IAP ausgezahlt werden. Auch wenn der Arbeitnehmer im Gegenzug auf einen Freizeitausgleich von Überstunden verzichtet bzw. Überstunden gekürzt werden, auf die kein Auszahlungsanspruch besteht, ist die Voraussetzung einer Gewährung "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" in diesen Fällen erfüllt.
- **Auswirkungen auf die 50 €-Freigrenze für Sachleistungen:** Steuerfreie Bezüge, wie vorliegend der IAP, sind in die Prüfung der 50 €-Freigrenze für Sachleistungen nicht einzubeziehen.
- **IAP bei Minijobs:** Die steuerfreie IAP kann auch bei pauschalversteuerten Minijobs gewährt werden.
- **Steuerliche Behandlung der IAP beim Arbeitnehmer:** Die steuerfreie IAP ist weder vom Arbeitgeber in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen noch vom Arbeitnehmer in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Diese unterliegt nicht dem Progressionsvorbehalt.
- **Aufzeichnungspflichten des Arbeitgebers:** Die steuerfreie IAP ist im Lohnkonto aufzuzeichnen, sodass sie bei der Lohnsteuer-Außenprüfung als solche erkennbar ist und die zutreffende Anwendung der Steuerbefreiung bei Bedarf geprüft werden kann. Der Zusammenhang der Leistungsgewährung mit der Inflation kann sich aus einzel- oder tarifvertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, aus ähnlichen Vereinbarungen, aus Erklärungen des Arbeitgebers oder aus einer gesetzlichen Regelung (z. B. Besoldungsgesetz) ergeben.
- **Sozialabgaben:** Die steuerfreie IAP ist sozialabgabenfrei.
- **Pfändbarkeit der IAB:** Die Pfändbarkeit der IAP ist im Einkommensteuergesetz nicht geregelt und insbesondere nicht eingeschränkt. Daher unterliegt sie den geltenden Regelungen der Zivilprozessordnung über die Pfändbarkeit von Forderungen (insbesondere Arbeitseinkommen).

Handlungsempfehlung:

Die steuer- und sozialabgabenfreie IAP bietet umfassende Möglichkeiten, um den Arbeitnehmern Zusatzleistungen zu Gute kommen zu lassen. Die wenigen Voraussetzungen müssen aber sorgfältig beachtet werden.

10 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab 1.1.2023

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu bewerten. Dies gilt auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, wenn der Preis der Mahlzeit 60 € (brutto) nicht übersteigt.

Die **Sachbezugswerte** für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr 2023 gewährt werden, betragen:

- für ein **Mittag- oder Abendessen 3,80 €** und
- für ein **Frühstück 2,00 €**

Bei Vollverpflegung (Frühstück, Mittag- und Abendessen) sind die Mahlzeiten mit dem Wert von 9,60 € anzusetzen.

Handlungsempfehlung:

Bei Reisekostenabrechnungen bzw. Abrechnungen über Verpflegungsleistungen ab dem 1.1.2023 sind die neuen Sätze zu berücksichtigen.

Hinweis:

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € dürfen nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden, sondern sind mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen. Bei einer solchen Mahlzeit unterstellt die FinVerw, dass es sich um ein "Belohnungessen" und nicht um eine "übliche" Beköstigung handelt. Sie sind stets als Arbeitslohn zu erfassen, unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann oder nicht.

Gestellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit eine übliche Mahlzeit, unterbleibt der Ansatz als Arbeitslohn (Sachbezugswert), wenn dem Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten zustehen würde. Ob und in welcher Höhe tatsächlich eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten angesetzt werden kann, ist dabei unbeachtlich.

11 Hinzuverdienstgrenze bei vorgezogener Altersrente entfallen

In der gesetzlichen Rentenversicherung sind zum 1.1.2023 die Hinzuverdienstmöglichkeiten bei vorgezogenen Altersrenten und Erwerbsminderungsrenten grundlegend reformiert worden:

- Frührentner können dann beliebig viel hinzuverdienen, ohne dass die Rente gekürzt wird. Damit soll der Übergang vom Erwerbsleben in den Altersruhestand flexibler ausgestaltet werden können.
- Im Bereich der Erwerbsminderungsrenten sind die Hinzuverdienstmöglichkeiten deutlich ausgeweitet worden. Beim Bezug einer Rente wegen teilweiser Erwerbsminderung ergibt sich 2023 eine Hinzuverdienstgrenze von rund 35 650 €, bei Renten wegen voller Erwerbsminderung von rund 17 820 €. Für Erwerbsminderungsrenten gilt weiterhin, dass eine Beschäftigung oder selbstständige Tätigkeit nur im Rahmen des festgestellten Leistungsvermögens ausgeübt werden darf, welches Grundlage für die Erwerbsminderungsrente ist. Anderenfalls kann der Anspruch auf die Rente trotz Einhaltung der Hinzuverdienstgrenzen entfallen.

Hinweis:

Damit können Altersrenten ab 1.1.2023 unabhängig von der Höhe des Hinzuverdienstes in voller Höhe bezogen werden.

12 Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale – Neuregelung ab 1.1.2023

Die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer sind grundlegend überarbeitet worden. Daneben ist die Regelung zur Home-Office-Pauschale zeitlich entfristet worden, gilt also auch über den 31.12.2022 hinaus und wurde betragsmäßig deutlich ausgeweitet. Insgesamt erfolgte eine klarere Verzahnung zwischen der Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer und zur Home-Office-Pauschale. Ab 2023 gelten die folgenden Grundsätze:

	Häusliches Arbeitszimmer	Home-Office- Pauschale
Anwendungsvoraussetzungen	<ol style="list-style-type: none"> 1. Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne – insbesondere Abgeschlossenheit gegenüber dem Privatbereich und nahezu ausschließliche berufliche/betriebliche Nutzung und 2. Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit. 	<ul style="list-style-type: none"> – tageweises Tätigwerden in der häuslichen Wohnung – Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne liegt nicht vor oder von dieser Regelung wird kein Gebrauch gemacht – kein Abzug der Wohnungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none"> – Ansatz der nachgewiesenen Aufwendungen. – Ohne Nachweis der entstandenen Kosten erfolgt der Ansatz einer Jahrespauschale (für das Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr) i. H. v. 1 260 €. Diese Pauschale ermäßigt sich um jeweils $\frac{1}{12}$ für Monate, in denen das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet <ul style="list-style-type: none"> – insoweit kann dann ggf. die Home-Office-Tagespauschale angesetzt werden. 	<ul style="list-style-type: none"> – Ansatz einer Tagespauschale von 6 €, maximal 1 260 € im Jahr – also insgesamt für maximal 210 Tage – ("Home-Office-Pauschale") für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird. – Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, auch wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird.
Nachweisanforderungen	<ul style="list-style-type: none"> – Nachweis, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt. – Nachweis, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. 	<ul style="list-style-type: none"> – Glaubhaftmachung der Tage, an der die Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird, – ggf. ist ergänzend darzulegen, dass für die Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Hinweis:

Im Ergebnis wird also der Anwendungsbereich der Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer eingeschränkt auf die Fälle, in denen dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. In anderen Fällen kann allerdings nun die betragsmäßig vielfach identische Regelung zur Home-Office-Pauschale genutzt werden. Gerade in den Fällen, in denen ein Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne nicht vorliegt oder wie z. B. beim eigenen Einfamilienhaus nur geringe Kosten nachgewiesen werden können, kann die Anwendung der nun vom Anwendungsbereich und betragsmäßig ausgeweiteten Home-Office-Pauschale deutlich günstiger sein als die bisherige Regelung.

Entscheidend für die Anwendung der Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer ist nunmehr also die Frage, ob dieses den **Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit** darstellt. Wird die gesamte berufliche und betriebliche Tätigkeit ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt, ist das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit des Stpfl. Dies betrifft beispielsweise

- Tele- und Heimarbeiter, die ihre Tätigkeit ausschließlich zu Hause ausüben; dies gilt grds. auch für Arbeitnehmer, die während der Corona-Pandemie überwiegend zu Hause arbeiten,
- freiberufliche Schriftsteller, Journalisten, Übersetzer,

- Steuerberater, Rechtsanwälte, Architekten, Immobilienmakler, Versicherungsvertreter, Ingenieure, Künstler, Hausgewerbetreibende.

Wird die Tätigkeit teilweise außer Haus durchgeführt ("Außendienst"), so kommt es auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit an. Insoweit hat die Rechtsprechung bislang insbesondere folgende Fälle entschieden:

Tätigkeitsmittelpunkt anerkannt bei	Tätigkeitsmittelpunkt nicht anerkannt bei
<ul style="list-style-type: none"> – einem Vertriebsingenieur, – einem Verkaufsleiter, – einem Sachverständigen und Regulierungsbeauftragten im Außendienst, – einem Außendienstmitarbeiter, der als Referatsleiter einer Lebensversicherungsgesellschaft Altersversorgungsmodelle konzipiert und entsprechende Verträge ausarbeitet und betreut. 	<ul style="list-style-type: none"> – Lehrkräften – Tätigkeitsmittelpunkt ist die Schule, – einer Produkt- und Fachberaterin, wenn die Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durch die Arbeit im Außendienst geprägt ist, – einem Handelsvertreter, der nahezu werktäglich von 7 bis 21 Uhr im Außendienst tätig ist, – der Angestellten einer Versicherungsgesellschaft, auch wenn ihr 13 Mitarbeiter unterstehen und sie zur Vorbereitung ihrer Außendiensttätigkeit auf ein häusliches Arbeitszimmer angewiesen ist; – einem Personalberater mit den Schwerpunkten Beratung, Konzeptentwicklung und Training, wenn er Dienstleistungen i.R. einer umfangreichen Außentätigkeit in Form von Trainingsveranstaltungen, sog. Coachingshops sowie Teamworkshops, Workshopmoderationen und Vorträgen beim Kunden vor Ort selbst erbringt; – einem Hochschullehrer; – bei Berufsbetreuern.

Übt ein Stpfl. **mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten** nebeneinander aus, lassen sich grds. drei Fallgruppen unterscheiden:

- Bilden bei allen Erwerbstätigkeiten – jeweils – die im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Arbeiten den qualitativen Schwerpunkt, so liegt dort auch der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit.
- Bilden hingegen die außerhäuslichen Tätigkeiten – jeweils – den qualitativen Schwerpunkt der Einzelstätigkeiten oder lassen sich diese keinem Schwerpunkt zuordnen, so kann das häusliche Arbeitszimmer auch nicht durch die Summe der darin verrichteten Arbeiten zum Mittelpunkt der Gesamttätigkeit werden.
- Bildet das häusliche Arbeitszimmer den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer einzelnen Tätigkeit, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen Tätigkeiten des Stpfl., ist regelmäßig davon auszugehen, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Gesamttätigkeit bildet. Insoweit kommt es allerdings auf den Einzelfall an.

Exemplarische Beispiele zur Anwendung der Regelung zum steuerlichen Arbeitszimmer bzw. zur Home-Office-Pauschale:

Beispiel 1:

Sachverhalt: Arbeitnehmer A verfügt im Betrieb des Arbeitgebers über einen Arbeitsplatz, arbeitet aber an 50 Tagen im Jahr ausschließlich in der häuslichen Wohnung.

Lösung ab 2023: Zur Anwendung kommt die Regelung zur Home-Office-Pauschale. Danach können für die Tage im Home-Office Werbungskosten i. H. v. 50 Tage x 6 €/Tag = 300 € angesetzt werden.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Lehrkraft A bereitet an den Schultagen nachmittags und an anderen Tagen in der häuslichen Wohnung den Unterricht vor und nach. In der Schule steht der Lehrkraft kein Arbeitsplatz für diese Tätigkeiten zur Verfügung. Dies erfolgt insgesamt an 210 Tagen im Jahr.

Lösung ab 2023: Zum Ansatz kommt die Regelung zur Home-Office-Pauschale. Da kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, gilt dies auch für Tage, an denen die Tätigkeit teilweise außer Haus in der Schule ausgeübt wird. Angesetzt werden können 210 Tage x 6 €/Tag = 1 260 €. Dies gilt unabhängig davon, in welcher Höhe tatsächlich Kosten im privaten Haushalt anfallen.

Beispiel 3:

Sachverhalt: Freiberufler A übt seine Tätigkeit nahezu ausschließlich in dem häuslichen Arbeitszimmer aus. Die insoweit anfallenden Kosten betragen lediglich 600 € je Jahr.

Lösung ab 2023: Da ein häusliches Arbeitszimmer vorliegt und dieses den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstellt, kann die Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer genutzt werden. Möglich ist ein Ansatz der Jahrespauschale von 1 260 € – also ohne Nachweis der tatsächlich entstandenen Kosten, da dies günstiger ist als der Ansatz der tatsächlichen Kosten. Soweit der Nachweis des Vorliegens eines häuslichen Arbeitszimmers im steuerlichen Sinne nicht erbracht werden soll, kann alternativ auch die Regelung zur Home-Office-Pauschale genutzt und angesetzt werden: 210 Tage x 6 €/Tag = 1 260 €

Insoweit steht sich A nun günstiger als bislang, da nach bisherigem Recht nur die tatsächlich angefallenen Kosten i. H. v. 600 € angesetzt werden konnten.

Beispiel 4:

Sachverhalt: Dem angestellten Architekten A steht im Büro des Arbeitgebers ein Arbeitsplatz zur Verfügung. An 100 Tagen wird die Tätigkeit allerdings aus der häuslichen Wohnung heraus erledigt. Dabei wird an 40 Tagen die Tätigkeit teilweise auch auswärts auf Baustellen ausgeübt.

Lösung ab 2023: Möglich ist die Nutzung der Regelung zur Home-Office-Pauschale. Da aber ein anderer Arbeitsplatz dauerhaft zur Verfügung steht, kann die Home-Office-Pauschale nur für die Tage angesetzt werden, an denen die Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird. Angesetzt werden können also 60 Tage x 6 €/Tag = 360 €.

Hinweis:

Die Jahrespauschale zum häuslichen Arbeitszimmer ist **personenbezogen** anzuwenden. Nutzen also mehrere Stpfl. ein gemeinsames häusliches Arbeitszimmer, so ist bei jeder Person eigenständig zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Jahrespauschale vorliegen und diese wird ggf. mehrfach gewährt.

13 Lohnsteuerliche Abrechnung behördlicher Erstattungsbeträge für Verdienstaufallentschädigungen nach dem Infektionsschutzgesetz

In den vergangenen Jahren ist es vielfach zu Erstattungen für Verdienstaufallentschädigungen nach dem Infektionsschutzgesetz gekommen. Diese Erstattungen bedürfen der lohnsteuerlichen Abrechnung und entsprechender Aufzeichnungen im Lohnkonto. Dabei treten in der Praxis Fragen auf in Fällen, bei denen sich Abweichungen zwischen der vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlten Verdienstaufallentschädigung und dem behördlichen Erstattungsbetrag nach § 56 IfSG ergeben haben. Hierzu hat nun das BMF Stellung genommen und insbesondere eine Nichtbeanstandungsregelung für Korrekturbeträge in kleineren Fällen genannt.

Zunächst gelten folgende **Grundsätze zur lohnsteuerlichen Erfassung:**

- Arbeitnehmer, die sich – ohne krank zu sein – auf Anordnung des Gesundheitsamts als Krankheits- oder Ansteckungsverdächtige in Quarantäne begeben müssen oder einem Tätigkeitsverbot unterliegen, erhalten im Falle des Verdienstaufalls im Regelfall eine Entschädigung nach § 56 Abs. 1 IfSG. Auch Arbeitnehmer, die auf Grund der vorübergehenden Schließung von Einrichtungen zur Betreuung von Kindern, Schulen oder Einrichtungen für Menschen mit Behinderungen ihre Kinder oder behinderte Menschen selbst beaufsichtigen, erhalten im Falle des Verdienstaufalls unter den Voraussetzungen des § 56 Abs. 1a IfSG eine Entschädigung.
- Die Zahlung der Verdienstaufallentschädigung leistet der Arbeitgeber für die Entschädigungsbehörde. Die gezahlte Verdienstaufallentschädigung wird dem Arbeitgeber auf Antrag von der Entschädigungsbehörde erstattet.
- Die Verdienstaufallentschädigung ist für den Arbeitnehmer steuerfrei und unterliegt dem Progressionsvorbehalt. Sie ist vom Arbeitgeber im Lohnkonto aufzuzeichnen und auf der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (eLStB) bzw. der Besonderen Lohnsteuerbescheinigung (bes. LStB) zu bescheinigen. Ob und in welcher Höhe eine steuerfreie Verdienstaufallentschädigung vorliegt, wird durch die zuständige Entschädigungsbehörde bestimmt.

Änderung des Lohnsteuerabzugs:

- Oftmals kommt die Entschädigungsbehörde bei der Berechnung des Erstattungsbetrags zu einem anderen Ergebnis als der Arbeitgeber. Stellt der Arbeitgeber im Nachhinein fest, dass

seine ursprüngliche Behandlung der Lohnzahlung/Verdienstausfallentschädigung (Lohnversteuerung bzw. Steuerfreistellung) unzutreffend war, ist er verpflichtet, zu viel erhobene Lohnsteuer bei der nächsten Lohnzahlung zu erstatten bzw. noch nicht erhobene Lohnsteuer bei der nächsten Lohnzahlung einzubehalten. Eine Änderung des Lohnsteuerabzugs ist aber nur bis zur Übermittlung bzw. bis zum Ausstellen der Lohnsteuerbescheinigung zulässig.

- Nach der Übermittlung bzw. Ausstellung der Lohnsteuerbescheinigung bekannt gewordene Abweichungen der Entschädigungsbehörde von der ursprünglichen Berechnung des Arbeitgebers rechtfertigen für sich genommen keine Änderung der Lohnsteuerbescheinigung. Denn insoweit handelt es sich nicht um die (zulässige) bloße Korrektur eines zunächst unrichtig übermittelten Datensatzes.
- Im Falle der unzutreffenden Lohnversteuerung unterliegt der Arbeitgeber i. d. R. keiner lohnsteuerlichen Mitteilungspflicht gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt, da zu viel und nicht zu wenig Lohnsteuer einbehalten wurde. Der Arbeitnehmer kann seinen Anspruch auf Erstattung der vom Arbeitgeber zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer daher nur im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung geltend machen.

Unzutreffende Steuerfreistellung:

- Geht der Arbeitgeber zunächst davon aus, dass eine Zahlung an den Arbeitnehmer als Verdienstaufallentschädigung nach dem IfSG steuerfrei ist und wird der Erstattungsantrag des Arbeitgebers später von der Entschädigungsbehörde abgelehnt oder ein niedrigerer Betrag als beantragt erstattet, beschränkt sich der Umfang der Steuerfreiheit der Höhe nach auf den von der Entschädigungsbehörde erstatteten Betrag. Insoweit ist der Lohnsteuerabzug fehlerhaft, denn die Zahlung des Arbeitgebers stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, soweit dieser unzulässigerweise als steuerfrei behandelt wurde.
- Fordert der Arbeitgeber eine zu viel gezahlte Verdienstaufallentschädigung vom Arbeitnehmer zurück, mindert der Rückforderungsbetrag im Jahr der Rückzahlung die für das Kalenderjahr unter Nr. 15 der Lohnsteuerbescheinigung zu bescheinigenden Leistungen.
- Verzichtet der Arbeitgeber auf die Rückforderung einer an den Arbeitnehmer zu viel gezahlten Verdienstaufallentschädigung, weil er beispielsweise aus tariflichen oder anderen innerbetrieblichen Gründen (wie Erhaltung des Betriebsfriedens) daran gehindert ist, und kommt alternativ eine Steuerbefreiung der überzahlten Verdienstaufallentschädigung nach einer anderen Steuerbefreiungsvorschrift (so z. B. für die Corona-Sonderzahlung oder die Inflationsausgleichsprämie) nicht zur Anwendung, so hat der Arbeitgeber dem Betriebsstättenfinanzamt die Fälle i. d. R. unter Angabe der persönlichen Daten des betreffenden Arbeitnehmers sowie der zutreffenden Werte unverzüglich schriftlich anzuzeigen. Eine Richtigstellung erfolgt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung oder über eine Lohnsteuernachforderung gegenüber dem Arbeitnehmer.

Befreiung des Arbeitgebers von der Anzeigepflicht – Nichtbeanstandung:

- In den Fällen unzutreffender Steuerfreistellung wird es von der FinVerw nicht beanstandet, wenn der Arbeitgeber von seiner Anzeigepflicht absieht, sofern die Differenz zwischen der dem Arbeitnehmer gezahlten Verdienstaufallentschädigung und der dem Arbeitgeber bewilligten Erstattung 200 € pro Quarantänefall nicht übersteigt.
- Insoweit haftet der Arbeitgeber auch nicht für die nicht vorschriftsmäßig einbehaltene Lohnsteuer. Von einer Nachforderung der zu wenig erhobenen Lohnsteuer beim Arbeitnehmer wird abgesehen. In diesen Fällen unterbleibt auch eine Korrektur der unzutreffenden Steuerfreistellung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers.

14 Tarifvertragliche Zuschüsse anlässlich Schwangerschaft/Mutterschaft sind nicht steuerfrei

Gesetzlich sind steuerfrei gestellt

- das Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz, der Reichsversicherungsordnung und dem Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte, die Sonderunterstützung für im Familienhaushalt beschäftigte Frauen,

- der Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz sowie
- der Zuschuss bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor oder nach einer Entbindung sowie für den Entbindungstag während einer Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften.

Der BFH hat nun entschieden, dass vergleichbare Leistungen auf tarifvertraglicher Basis nicht unter diese Steuerbefreiung fallen. Steuerfrei sind nur Leistungen nach den im Gesetz ausdrücklich genannten Gesetzen, insbesondere dem Mutterschutzgesetz. Tarifvertragliche, dem Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz nachgebildete Zuschusszahlungen sind nicht steuerbefreit. Insoweit ist die Steuerbefreiungsvorschrift auf tarifvertragliche Zuschüsse auch nicht analog anwendbar.

Im Streitfall war die Stpfl. Journalistin und bei den Rundfunkanstalten E und X beschäftigt. Aus ihren beruflichen Tätigkeiten erzielte sie im Streitjahr 2014 zum einen geringfügige, nach Steuerklasse VI lohnversteuerte Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. In überwiegendem Umfang erzielte die Stpfl. zum anderen als arbeitnehmerähnliche freie Mitarbeiterin der E und der X Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Auf Grund ihrer Schwangerschaft und der Geburt ihrer zweiten Tochter im März 2014 erhielt die Stpfl. im Rahmen ihrer selbstständigen Tätigkeiten von den beiden Rundfunkanstalten im Streitjahr Beträge von 10 159 € (E) und 5 704 € (X) gutgeschrieben. Grundlage der Zahlungen waren für E und X geltende Tarifverträge, die im Fall des Nachweises einer Schwangerschaft jeweils Ansprüche auf Zuschusszahlungen für die Dauer von sechs Wochen vor der Geburt und acht (bei Frühgeburten oder Mehrlingsgeburten zwölf) Wochen nach der Geburt vorsahen. Mangels Anwendbarkeit einer Steuerbefreiung handelte es sich bei den gewährten Zuschüssen letztlich um steuerpflichtige freiberufliche Einnahmen.

Hinweis:

Insoweit ist in der Praxis also stets eine sorgfältige Abgrenzung vorzunehmen, um die lohnsteuerliche Behandlung und die Behandlung bei der Einkommensteuer des Arbeitnehmers richtig vorzunehmen.

15 Keine erste Tätigkeitsstätte eines Müllwerkers auf dem Betriebshof des Entsorgers

Im zweiten Rechtsgang bestätigt das FG Berlin-Brandenburg, dass der Betriebshof des Entsorgers keine erste Tätigkeitsstätte eines Müllwerkers ist; auch längere regelmäßige Wartezeiten durch den Stau ausrückender Müllfahrzeuge sowie nur gelegentliche Verrichtungen wie Veranlassung von Reparaturen bei Beschädigungen oder Defekten an Müllfahrzeugen, gelegentliche Reinigung von Fahrzeugen und Betankung von gasbetriebenen Fahrzeugen an der Gastankstelle auf dem Betriebshof begründen keine erste Tätigkeitsstätte.

Streitig war das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte und die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen bei auswärtiger beruflicher Tätigkeit bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Der Arbeitnehmer war mehr als acht Stunden von der Wohnung abwesend. Fraglich war aber, ob der Betriebshof des Arbeitgebers als erste Tätigkeitsstätte einzustufen war, was zur Folge gehabt hätte, dass die Geltendmachung von Reisekosten ausgeschlossen wäre. Das FG sah im Betriebshof des Arbeitgebers für diesen Fall aber keine erste Tätigkeitsstätte. Ganz geringfügige Tätigkeiten allein reichen nicht aus, um den Betriebshof als erste Tätigkeitsstätte anzusehen. Vielmehr müssen in ausreichendem Umfang arbeitsrechtlich geschuldete und zum Berufsbild des Stpfl. gehörende Tätigkeiten ausgeübt werden. Nicht ausreichend ist daher, wenn ein Mitglied einer Müllwagenbesatzung sich am Betriebshof, von dem aus die Touren jeweils starten, lediglich umkleidet, die Ansage der Einsatzleitung anhört, das Tourenbuch, die Fahrzeugpapiere und die Fahrzeugschlüssel abholt und danach mit seinen Kollegen die Blinker sowie die Beleuchtung des Müllfahrzeugs kontrolliert. Da der Müllwerker vorliegend keine erste Tätigkeitsstätte hatte, kam es für die Gewährung von Reisekosten nur darauf an, ob er mehr als acht Stunden von seiner Wohnung entfernt war.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass z. B. auch bei Handwerkern oder Außendienstmitarbeitern der Betriebshof bzw. das Werksgelände des Arbeitgebers einen ausreichenden Bezugspunkt bilden muss, um dort eine erste Tätigkeitsstätte annehmen zu können.

Für Unternehmer und Freiberufler

16 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 2023

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen, um den vorherigen Betriebsausgabenabzug beim Warenbezug zu kompensieren. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die FinVerw Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, sodass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Bei den nun für 2023 festgesetzten Werten ist insbesondere auch die weitere Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Restaurant- und Verpflegungsleistungen berücksichtigt worden.

Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten zweiten Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
- Bei **gemischten Betrieben** (Fleischerei/Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das BMF hat die für das Jahr 2023 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die Werte, wie in der Übersicht dargestellt, für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen.

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 537 €	197 €	1 734 €
Fleischerei/Metzgerei	1 368 €	522 €	1 890 €
Gaststätten aller Art			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 678 €	579 €	2 257 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	2 919 €	762 €	3 681 €
Getränkeeinzelhandel	113 €	254 €	367 €
Café und Konditorei	1 481 €	550 €	2 031 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	663 €	0 €	663 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 284 €	339 €	1 623 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	353 €	156 €	509 €

17 Rückstellung für Mitarbeiterboni

Im Jahresabschluss sind Rückstellungen für Tantiemen oder Mitarbeiterboni, die Leistungen des abgelaufenen Jahres abgelten, dann zu bilden, wenn insoweit zum Bilanzstichtag eine Zusage

gegenüber den Mitarbeitern vorliegt. Das aktuelle Urteil des FG Münster verdeutlicht aber, dass zum Bilanzstichtag nicht zwingend eine rechtlich verbindliche Zusage bestehen muss, sondern dass ausreichend ist, wenn ein faktischer Leistungszwang besteht, der sich aus einer unverbindlichen Zusage und einer langjährigen betrieblichen Übung ergeben kann.

Im Urteilsfall lagen keine arbeitsrechtlichen Zusagen zu Bonuszahlungen vor, jedoch war im Unternehmen ein Mitarbeiterbonussystem etabliert, welches zwar als rechtlich freiwillige Leistung, jedoch in langjähriger Übung umgesetzt wurde. An die Mitarbeiter wurden zwischen 8,4 % und 14,0 % des Jahresüberschusses vor Boni ausgekehrt. Strittig war nun, ob vor diesem Hintergrund in der Bilanz zum 31.12.2014 Rückstellungen für Mitarbeiterboni zu bilden waren. Mit E-Mail vom xx.xx.2015 informierte der Geschäftsführer der Stpfl. die Arbeitnehmer der Stpfl. wie folgt: "Liebe Mitarbeiter/innen, der Jahresbonus für 2014 wird... % eines Monatsgehalts betragen. Die Auszahlung soll im März 2015 erfolgen. [...]". Ab März 2015 zahlte die Stpfl. die Mitarbeiterboni für das Streitjahr 2014 i. H. v. insgesamt 307 354 € an ihre Angestellten aus. Im Jahresabschluss zum 31.12.2014 wurde insoweit eine Rückstellung i. H. v. 307 354 € passiviert. Das Finanzamt erkannte diese Rückstellung nicht an.

Das FG Münster erkannte dagegen die Rückstellung an.

Nach der Rechtsprechung ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nicht nur dann zu bilden, wenn eine Verbindlichkeit am Bilanzstichtag mit Sicherheit besteht und nur ihre Höhe ungewiss ist, sondern auch dann, wenn mit hinreichender Wahrscheinlichkeit eine Verbindlichkeit dem Grunde nach künftig entsteht, wobei zudem deren Höhe ungewiss sein kann. Im Streitfall liegt die zweite Alternative vor. Eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für die Entstehung einer Verbindlichkeit der Stpfl. auf Auszahlung der Mitarbeiterboni (mehr als "51 %") ergab sich im Streitfall aus der seit dem Jahr 19xx bestehenden ständigen Übung der Stpfl., Mitarbeiterboni ohne rechtliche Verpflichtung an die Mitarbeiter auszuzahlen. Bestätigt wird dies durch die Kommunikation gegenüber den Mitarbeitern und die langjährige Handhabung. Vor diesem Hintergrund bestand am Bilanzstichtag 31.12.2014 eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass die Stpfl. ihrer bisherigen ständigen Übung auch für das Streitjahr folgen würde, und auf Grund des erwarteten Jahresüberschusses Mitarbeiterboni auszahlen würde.

Die künftig entstehende Verbindlichkeit hatte auch ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag 31.12.2014. Im Streitfall sollten die Mitarbeiterboni in der Hauptsache die Leistungen der Mitarbeiter im abgelaufenen Geschäftsjahr abgelten.

Hinweis:

Insoweit sind stets die Verhältnisse des Einzelfalls sorgfältig zu prüfen und auch zu dokumentieren.

18 Rückstellungsbildung für Verpflichtungen aus einem Kundenkartenprogramm

Vielfach bestehen in der Praxis Kundenbindungsprogramme, mit denen bei Einkäufen "Bonuspunkte" gesammelt werden können, welche bei nachfolgenden Einkäufen als Zahlungsmittel eingesetzt werden können. Insoweit stellt sich die Frage, ob für bereits ausgegebene und noch nicht eingelöste Bonuspunkte der Unternehmer eine steuermindernde Rückstellung bilden muss. Der BFH hat dies nun bejaht, wenn wahrscheinlich ist, dass die Verbindlichkeit entsteht und dass das Unternehmen in Anspruch genommen werden wird.

Insoweit grenzt das Gericht ab von dem "Friseurutschein-Fall". In diesem Fall hing die Belastung des ausgebenden Unternehmens davon ab, ob die Inhaber der Gutscheine innerhalb des Geltungszeitraums eine Dienstleistung zu dem durch den Gutschein ermäßigten Entgelt in Anspruch nehmen. Eine isolierte Einlösung der Gutscheine war nicht möglich, weder durch Barauszahlung noch durch Eintausch gegen eine Sachleistung. Die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten schied damit aus, weil die Verbindlichkeiten im Ausgabejahr weder rechtlich entstanden und nur der Höhe nach ungewiss noch wirtschaftlich verursacht waren. Sie beinhalteten einen Preisnachlass nicht für bereits bezogene, sondern für künftige Dienstleistungen.

Im Urteilsfall gab der Unternehmer Kundenkarten aus. Die Inhaber dieser Kundenkarten erhielten beim Einkauf Bonuspunkte auf den jeweiligen Wert ihres Einkaufs i. H. v. 3 % bzw. 5 %. Bei Rückgängigmachung des Kaufvertrags (Rückgabe, Umtausch, Reklamation) wurde die entsprechende Gutschrift vom Bonuspunkteguthaben abgezogen. Die auf dem

Bonuspunktekonto gutgeschriebenen Punkte konnten ab einem Punktestand von 250 Punkten (entspricht 2,50 €) bei weiteren Einkäufen eingelöst werden.

In diesem Fall hatte der Unternehmer zum Bilanzstichtag eine Rückstellung steuermindernd zu passivieren, welche die Verpflichtung aus den zukünftigen Punktegutschriften abbildete. Entscheidend ist, dass es im Streitfall bei wirtschaftlicher Betrachtung zu einer Rabattierung des ersten Warenkaufs kommt, denn der Karteninhaber erhält für den seinerzeit gezahlten Kaufpreis nicht nur die Waren, sondern zusätzlich – in Abhängigkeit vom Kaufpreis jener Waren – Bonuspunkte/Gutscheine, die er bei einem weiteren Einkauf als Zahlungsmittel einsetzen kann. Damit ergibt sich für den Unternehmer bereits mit der Bonuspunktegewährung anlässlich des ersten Warenkaufs eine wirtschaftliche Belastung, denn er ist jedenfalls faktisch zum Abschluss eines weiteren Kaufvertrags mit dem Karteninhaber und rechtlich zur Einlösung der Bonuspunkte und Gutscheine verpflichtet.

Hinweis:

Entscheidend ist also die Ausgestaltung des Bonussystems. Der Bonus muss eine Rabattierung der bereits erfolgten Umsätze bedeuten, damit eine wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit vorliegt.

19 Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Wartungskosten bei Leasingverträgen

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, ob Wartungskosten, die vertraglich auf den Leasingnehmer abgewälzt werden, mit in die gewerbesteuerliche Hinzurechnung einzubeziehen sind. In den Streitjahren überließ die Stpfl. Nutzfahrzeuge an Dritte, die sie teilweise geleast hatte. Die Stpfl. schloss Leasingverträge über Kfz mit verschiedenen Unternehmen ab. Wie vertraglich vereinbart, übernahm die Stpfl. in den Streitjahren anfallende Wartungsgebühren, die sich auf Beträge von 3,7 Mio. € bzw. 4,1 Mio. € beliefen. Das Finanzamt wollte diese an den Leasingnehmer weiterbelasteten Wartungsgebühren als Teil der Leasingraten ansehen und damit in die gewerbesteuerliche Hinzurechnung einbeziehen.

Der BFH hat diese Sichtweise der FinVerw bestätigt. Der Begriff der "Leasingraten" i. S. d. gewerbesteuerlichen Hinzurechnung sei – ebenso wie bei Miet- und Pachtzinsen – wirtschaftlich zu verstehen.

Bei der Frage, welche im Leasingvertrag vereinbarten (Neben-)Kosten zu den "Leasingraten" i. S. d. Hinzurechnungsvorschrift bei der Gewerbesteuer zählen, ist vom gesetzestypischen Lastenverteilungssystem auszugehen. Ausgehend von den zivilrechtlichen Regelungen des Mietrechts hat der Vermieter/Verpächter und damit auch der Leasinggeber dem Leasingnehmer die Miet-/Leasingsache in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen und sie während der Mietzeit in diesem Zustand zu erhalten. Die Erhaltungspflicht hat alle Maßnahmen zum Gegenstand, die erforderlich sind, um dem Mieter/Leasingnehmer während der Dauer des Vertrages den vertragsgemäßen Gebrauch zu ermöglichen. Damit gehören die Wartungsgebühren nach der gesetzlichen Grundregel zu den vom Leasinggeber zu tragenden Lasten. Daraus folgt, dass Wartungsleistungen vom Vermieter/Leasinggeber nur dann nicht geschuldet sind, wenn die Vertragspartner deren Ausschluss ausdrücklich vereinbaren, und dass vertraglich geschuldete Wartungsleistungen vom Mieter nicht gesondert entgolten werden müssen, es sei denn, die Vertragspartner haben etwas anderes vereinbart.

Sofern der Leasinggeber die Wartungskosten auf den Leasingnehmer abwälzt, wirke sich dies typischerweise in einer Verminderung der Leasingrate aus. Wirtschaftlich stelle die besondere Vergütung für die Wartungsarbeiten deshalb nichts anderes dar als Teil des Entgelts, das der Leasingnehmer für die Überlassung des Gebrauchs einschließlich der Nutzung und der mit der Nutzung verbundenen Abnutzung zu entrichten hat.

Hinweis:

Ein anderes Ergebnis ergibt sich dann, wenn der Leasinggeber die Verpflichtung zur Durchführung der Erhaltungs- und Instandhaltungsmaßnahmen auf den Leasingnehmer überträgt. Dann trägt dieser unmittelbar den hieraus resultierenden Aufwand und eine Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer kommt nicht in Betracht.

20 Kein Vorsteuerabzug für beruflich genutzte bürgerliche Kleidung

Der Stpfl. war als Trauerredner selbstständig tätig. Geltend gemacht wurde Vorsteuer aus Eingangsrechnungen für Anschaffungs- und Reinigungskosten von Kleidung. Dabei handelte es sich insbesondere um schwarze Anzüge, aber auch Pullover und Hemden und dergleichen. Diese Kleidung wurde offensichtlich nur bei den Arbeitseinsätzen getragen, jedoch handelte es sich im Grundsatz um normale bürgerliche Kleidung, die auch bei anderen Anlässen hätte getragen werden können.

Der BFH hatte das Gericht bereits über die Frage des Betriebsausgabenabzugs für diese Kosten entschieden und diesen verneint. Ein Betriebsausgabenabzug für bürgerliche Kleidung komme nicht in Betracht und dies ungeachtet der Tatsache, dass die Kleidung im konkreten Fall nur im dienstlichen/unternehmerischen Bereich getragen wurde. Anderes gilt nur für "typische Berufskleidung", die nicht auch zu privaten Anlässen getragen werden kann.

Dem folgend ist nun auch der Vorsteuerabzug auf diese Kosten ausgeschlossen, wie der BFH nun bestätigt. Gesetzlich ist ausdrücklich bestimmt, dass Vorsteuerbeträge dann nicht abzugsfähig sind, wenn sie auf Aufwendungen entfallen, die als Kosten der privaten Lebensführung steuerlich nicht abzugsfähig sind.

Hinweis:

Ein Betriebsausgabenabzug und ein Vorsteuerabzug kann nur dann gewährt werden, wenn es sich um typische Berufsbekleidung handelt. Dies sind z. B. der Arztkittel, Sicherheitsschuhe o. ä., aber auch Kleidung, die mit einer Aufschrift, besonderer Farbgebung o. ä. des Unternehmens versehen ist.

Für Personengesellschaften

21 Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft nur bei Fremdüblichkeit

Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung, nach der die Vornahme von Absetzungen für Substanzverringerung (AfS) auf einen Bodenschatz, wie z. B. ein Kiesvorkommen, nicht zulässig ist, wenn dieses in das steuerliche Betriebsvermögen eingelegt wird, wird in der Praxis nicht selten der Bodenschatz an die Personengesellschaft veräußert. Der BFH bestätigt nun, dass ein zur Inanspruchnahme von AfS berechtigender Anschaffungsvorgang auch dann vorliegt, wenn eine Personengesellschaft einen Bodenschatz entgeltlich von ihrem Gesellschafter erwirbt und das Veräußerungsgeschäft einem Fremdvergleich standhält. Allerdings werden an die Fremdüblichkeit hohe Anforderungen gestellt. Ein entsprechender Anschaffungsvorgang ist steuerrechtlich nicht anzuerkennen, wenn die getroffenen Vereinbarungen zur Fälligkeit der Kaufpreiszahlung und zum Zeitpunkt des Übergangs von Besitz, Nutzen und Lasten nicht beachtet werden.

Im Urteilsfall ging es um eine GmbH & Co. KG, deren alleiniger Kommanditist H war. Gegenstand des Unternehmens der KG ist die Erschließung, der Abbau und die Verwertung von Kiesvorkommen. H veräußerte der GmbH & Co. KG ein in seinem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen befindliches Grundstück sowie eine markierte, noch zu vermessende Fläche auf weiteren, ebenfalls zu seinem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Grundstücken einschließlich des dort enthaltenen Kiesvorkommens.

Der BFH bestätigt zwar, dass AfS auf das Kiesvorkommen vorgenommen werden darf, wenn das Kiesvorkommen vom Gesellschafter entgeltlich erworben wurde. Hiervon sei allerdings nur auszugehen, wenn der Erwerb durch die KG den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht. Dies wäre im Streitfall nicht gegeben.

Die Möglichkeit der Vornahme von AfS ist an das Vorliegen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten geknüpft. Insoweit ist im Grundsatz zu differenzieren:

- AfS scheiden aus, wenn weder der Stpfl. noch ein anderer Anschaffungskosten getragen hat. Dementsprechend ist ein im Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen bei Einlage in ein

Betriebsvermögen zwar mit dem Teilwert anzusetzen; bei dem Abbau des Kiesvorkommens dürfen AfS jedoch nicht vorgenommen werden.

- Demgegenüber liegt ein die Berechtigung zu AfS begründender Anschaffungsvorgang vor, wenn eine Personengesellschaft einen Bodenschatz entgeltlich von ihrem Gesellschafter erwirbt. Ein solcher Übertragungsvorgang ist allerdings nur dann als Veräußerung durch den Gesellschafter und als Anschaffung durch die Gesellschaft und nicht als Einlage zu werten, wenn sich der Vorgang seinem wirtschaftlichen Gehalt nach wie eine im Geschäftsverkehr zwischen fremden Dritten übliche Veräußerung von einem Rechtssubjekt an ein anderes Rechtssubjekt darstellt. Denn es fehlt in dieser Konstellation der natürliche Interessengegensatz, der zwischen fremden Vertragspartnern vorliegt und dort deshalb die Vermutung einer betrieblichen Veranlassung des Vertrags begründet.

Vorliegend erfolgte die Übertragung jedoch nicht nach fremdüblichen Kriterien. Der Kaufpreis wurde nicht zum Fälligkeitstermin gezahlt. Auch hinsichtlich der Erstattung eines Teilkaufpreises infolge des festgestellten Flächenmindermaßes war eine abweichende Vertragsdurchführung festzustellen. Eine weitere Abweichung in der Vertragsdurchführung ergab sich in Bezug auf die Regelungen zum Besitzübergang. Nach dem Kaufvertrag sollten Besitz, Nutzen und Lasten des Kaufgegenstandes, also auch des Kiesvorkommens, mit der vollständigen Zahlung des Kaufpreises auf die Stpfl. als Käuferin übergehen. Danach hätte die Stpfl. das Kiesvorkommen erst nach dem 11.11.2014 für eigene Zwecke nutzen dürfen. Tatsächlich hat sie das Kiesvorkommen jedoch bereits unmittelbar nach Abschluss des Kaufvertrags, d. h. ab dem 1.5.2014, auf eigene Rechnung verkauft.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass in solchen Fällen die Vereinbarung hinsichtlich des Veräußerungsgeschäfts klar und ernstlich gewollt sein muss, rechtswirksam geschlossen wird und auch dementsprechend durchgeführt wird.

22 Betriebsaufspaltung: Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft

Der BFH hat, entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung, entschieden, dass auch eine Beteiligung der an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschafter an einer Besitz-Personengesellschaft, die lediglich mittelbar über eine Kapitalgesellschaft besteht, bei der Beurteilung einer personellen Verflechtung als eine der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung zu berücksichtigen ist. Nach früherer Rechtsprechung kann zwar die mittelbare Beteiligung an der Betriebsgesellschaft die personelle Verflechtung begründen, nicht jedoch die mittelbare Beteiligung an der Besitzgesellschaft. Im Streitfall war eine Personengruppe, die die Betriebs-Personengesellschaft beherrschte, an der Besitz-GmbH & Co. KG über eine GmbH mittelbar beherrschend beteiligt. Das führte dazu, dass der Besitz-Personengesellschaft die erweiterte Gewerbesteuerkürzung versagt worden ist, weil diese nach gefestigter Rechtsprechung Besitzunternehmen in Betriebsaufspaltungsfällen nicht zusteht.

Die FinVerw hat nun mit Schreiben des BMF und mit Gleichlautenden Ländererlassen zu dieser Änderung der Rechtsprechung Übergangsregelungen erlassen:

- Eine solche mittelbare Beteiligung an der Besitzgesellschaft über eine Kapitalgesellschaft ist bei der Beurteilung einer personellen Verflechtung als eine der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung aus Vertrauensschutzgründen erst ab dem Jahr 2024 zu berücksichtigen.
- Die geänderte Rechtsprechung führt bis Ende 2023 nicht zum Verlust der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen bei der Gewerbesteuer.
- Die Rechtsprechung zur fehlenden personellen Verflechtung zwischen Schwester-Kapitalgesellschaften ist weiterhin anzuwenden. Mithin liegt bei Schwester-Kapitalgesellschaften (weiterhin) keine steuerliche Betriebsaufspaltung vor und damit ist die erweiterte Grundstücks Kürzung (weiterhin) möglich.

Handlungsempfehlung:

Dringend geboten ist, entsprechende Strukturen zu identifizieren und ggf. bis Ende 2023 umzustrukturieren. Positiv ist, dass die FinVerw die Nutzung der erweiterten Grundstücks kürzung bei der Gewerbesteuer mittels Schwester-Kapitalgesellschaften weiterhin anerkennt.

23 Voraussetzungen an eine Einlage zur Erweiterung des Verlustausgleichsvolumens bei einem Kommanditisten

Haftet ein Gesellschafter einer Personengesellschaft für die Schulden der Gesellschaft nur beschränkt, wie insbesondere ein Kommanditist einer KG, so kann dieser Verluste aus der Beteiligung nur insoweit steuerlich mit anderen Einkünften verrechnen, als sich diese im Rahmen des bestehenden Haftungsvolumens bewegen. Das Haftungsvolumen wird bestimmt durch die erbrachte Einlage des Kommanditisten oder eine ggf. höhere im Handelsregister eingetragene Haftsumme.

Weist die Gesellschaft Verluste aus und ist das Verlustausgleichsvolumen beim Gesellschafter auf Grund von Verlusten in Vorjahren bereits ausgeschöpft, so muss geprüft werden, ob durch Erweiterung des Haftungsvolumens eine Verlustverrechnung ermöglicht werden soll. Geeignet ist insoweit z. B. eine Erhöhung der Haftsumme oder die Vereinbarung weiterer Einlagen. Allerdings müssen diese Schritte bis zum Ende des Wirtschaftsjahres erfolgt sein, in dem die Verluste anfallen.

Der BFH bestätigt nun, dass ein Kommanditist sein Verlustausgleichsvolumen neben Pflichteinlagen, zu deren Erbringung der Kommanditist nach dem Gesellschaftsvertrag verpflichtet ist, auch durch die Erbringung einer freiwilligen Einlage erhöhen kann. Eine derartige freiwillige Einlage ist allerdings nur dann gegeben, wenn sie gesellschaftsrechtlich, insbesondere nach dem Gesellschaftsvertrag, zulässig ist. Dementsprechend führt die Buchung einer freiwillig vom Kommanditisten erbrachten Einlage auf einem variablen Eigenkapitalkonto nur dann zu einer Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens, wenn es sich um eine gesellschaftsrechtlich zulässige Einlage in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft handelt. Eine freiwillige einseitige Erhöhung der Einlage ohne bzw. gegen den Willen der anderen Gesellschafter wirke dagegen nicht als eine das Verlustausgleichsvolumen erhöhende Einlage.

Mithin reicht das schlichte Leisten der Einlage z. B. durch Überweisen des Geldbetrags an die Gesellschaft nicht aus. Vielmehr muss die Einlage gesellschaftsrechtlich zulässig sein. Eine hinreichende gesellschaftsrechtliche Grundlage kann sich aus einer ausdrücklichen Gestattung freiwilliger Einlagen des Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag ergeben oder aus den gesellschaftsvertraglichen Regelungen zur Kontenführung herzuleiten sein. So kann der Gesellschaftsvertrag z. B. vorsehen, dass freiwillige Einlagen der Kommanditisten als Teil der Kapitalanteile oder aber als Rücklage auszuweisen sind. Eine gesellschaftsrechtliche Grundlage kann auch in einem wirksamen Gesellschafterbeschluss über die Zulässigkeit einer entsprechenden Einlage liegen.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis muss also im Zweifel ein wirksamer Gesellschafterbeschluss gefasst werden. Formvorschriften existieren insoweit nicht, jedoch ist aus Nachweisgründen stets die Schriftform anzuraten.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

24 Wechselseitige Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen (Anteilsrotation) unter Wert – in welchen Konstellationen liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor

Der BFH hat in der Vergangenheit mehrfach klargestellt, dass eine bewusste Realisierung von Wertverlusten aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen nicht rechtsmissbräuchlich ist und daher zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust führt. Dies wurde sogar für den Fall der ringweisen Anteilsveräußerungen und -erwerbe zur Verlustnutzung im Gesellschafterkreis anerkannt, was ja im Ergebnis dazu führt, dass der Gesellschafter letztlich seine Stellung als Gesellschafter nicht aufgibt.

Nun grenzt der BFH aber ab: Ein "Verlust", der im Zuge einer Anteilsrotation lediglich wegen der Vereinbarung eines den Wert des veräußerten Anteils krass verfehlenden Kaufpreises entsteht, führt zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil und stellt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts dar.

Damit bestätigt das Gericht für den Streitfall die Ansicht der FinVerw. Im Streitfall sollte offensichtlich Liquidität aus der steuerlichen Nutzung der durch die Unterpreisverkäufe der Anteile realisierten Verluste generiert werden. Eine Wertermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren ergab im Streitfall eindeutig, dass die angesetzten Veräußerungspreise den tatsächlichen Wert der Anteile deutlich unterschritten. Auch der Stpfl. konnte nicht nachweisen, dass die angesetzten Veräußerungspreise dem Wert des Unternehmens zum Zeitpunkt der Abtretung entsprochen hätten.

Der BFH betont zwar wiederum, dass es einem Stpfl. freisteht, ob, wann und an wen er seine Anteile veräußert. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Veräußerung zu einem Verlust führt. Ein Gestaltungsmissbrauch liege aber dann vor, wenn ein "Verlust" nur dadurch entsteht, dass die Beteiligten einen unzutreffenden, die Wertverhältnisse des zur Veräußerung bestimmten Kapitalgesellschaftsanteils in krasser Weise verfehlenden Kaufpreis vereinbaren; denn in diesem Fall ist der "Verlust" nicht durch eine den Kapitalgesellschaftsanteilen innewohnende Wertminderung, sondern durch einen Verkauf von Anteilen weit unter Wert zustande gekommen. In diesen Fällen ist kein Verlust entstanden, der die Leistungsfähigkeit des Stpfl. gemindert habe.

25 Berücksichtigung von Verlusten bei Wirecard-Aktionären

Die Finanzbehörde Hamburg hat in der Fachinformation vom 22.2.2022 nochmals ergänzend zur Frage Stellung genommen, ob und unter welchen Bedingungen Wirecard-Aktionäre den erlittenen Verlust steuerlich geltend machen können.

Danach besteht die Möglichkeit, dass die Depotbanken die Wirecard-Aktien als wertlos ausbuchen. Dann erzielt der (ehemalige) Aktionär einen Verlust aus der Veräußerung der Aktien. Die Berücksichtigung des Verlustes im Rahmen der Einkommensteuererklärung kommt dann allerdings nur in Betracht, wenn der Stpfl. eine Verlustbescheinigung des Depotinstituts vorlegt oder durch andere geeignete Unterlagen den erlittenen Verlust nachweist.

Hinweis:

Selbst dann, wenn der Verlust steuerlich geltend gemacht werden kann, ist eine Verrechnung nur mit anderen Kapitalerträgen möglich. Zudem ist eine Beschränkung der Verrechnung auf 20 000 € im Verlustjahr und je Folgejahre vorgesehen.

26 Gesetzesänderungen durch das Jahressteuergesetz 2022

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurden die gesetzlichen Rahmenbedingungen für Bezieher von Kapitaleinkünften in folgenden Punkten angepasst:

- **Sparer-Pauschbetrag:** Mit Wirkung ab 2023 wird ein Sparerpauschbetrag von 1 000 € (bisher: 801 €) bzw. bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten von 2 000 € (bisher: 1 602 €) gewährt. Gesetzlich wird vorgegeben, dass erteilte Freistellungsaufträge von den Banken usw. automatisch um 24,844 % erhöht werden. Umfasst der Freistellungsauftrag den gesamten Sparerpauschbetrag, so wird dieser auf den nun geltenden Wert automatisch angepasst.

Handlungsempfehlung:

Insoweit ergibt sich für die Kapitalanleger also kein zwingender Handlungsbedarf. Bei Bestehen mehrerer Depots/Anlagekonten kann es allerdings sinnvoll sein, die erteilten Freistellungsaufträge zu überprüfen und ggf. eine neue Verteilung auf die einzelnen Kreditinstitute vorzunehmen, um die aktuell erzielten Kapitalerträge möglichst umfassend zu berücksichtigen. Freistellungsaufträge können i. d. R. im Onlineverfahren erteilt und geändert werden.

- **Verluste aus Kapitaleinkünften:** Verluste aus Kapitaleinkünften dürfen nur die Einkünfte mindern, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt. Insoweit ist die Verlustverrechnung also ausdrücklich auf diese Einkunftsart beschränkt. Bei Ehegatten galt dies bislang ausdrücklich für den einzelnen Ehegatten. Mit Wirkung ab dem Jahr 2022 ist nun eine ehегattenübergreifende Verlustverrechnung eingeführt worden.

Handlungsempfehlung:

Soweit die Ehegatten eigene Konten/Depots führen, muss bei der Depotbank 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.

27 Kein Zufluss von Zinserträgen bei nur buchmäßigem Festhalten einer Schuldverpflichtung

Zinsen sind grundsätzlich dann steuerlich als Einnahmen zu erfassen, wenn der Gläubiger über diese wirtschaftlich verfügen kann. Dies ist gegeben bei Zufluss des Geldbetrages. In bestimmten Fällen ist aber auch bereits die Gutschrift in den Büchern des Schuldners als Zufluss zu werten, wenn der Gläubiger insoweit hierüber verfügen kann. Eine Entscheidung des BFH zeigt aber, dass insoweit Grenzen zu beachten sind, welche bei der Ermittlung der stpfl. Zinsen von Bedeutung sind. So hat das Gericht entschieden, dass

- wenn in der Gutschrift von fälligen Zinsen in den Büchern des Verpflichteten nur das buchmäßige Festhalten der Schuldverpflichtung zu sehen ist und nicht zum Ausdruck gebracht wurde, dass der Gläubiger den entsprechenden Betrag von nun an jederzeit abrufen kann, noch kein Zufluss im steuerlichen Sinne vorliegt und demnach beim Gläubiger noch keine Kapitalerträge vorliegen.
- Auch das bloße Nichtgeltendmachen gutgeschriebener und nicht ausgezahlter Zinsen bei Fälligkeit gegenüber dem Darlehensnehmer begründet noch keinen Zufluss der Zinsen im steuerlichen Sinne beim Darlehensgeber.

Im Urteilsfall ging es um Zinsen zu einem Darlehen, dass der Stpfl. an eine GmbH gegeben hatte, an der er mittelbar beteiligt war. Die Darlehenszinsen wurden vom Schuldner lediglich auf einem firmeninternen Buchungskonto verbucht. Insoweit konnte der Gläubiger aber noch nicht ohne weiteres über diese lediglich gutgeschriebenen Zinsen verfügen. Dies hätte das Zutun der Verantwortlichen bei der Schuldnergesellschaft bedurft. Daher war noch kein steuerlich relevanter Zufluss anzunehmen.

Auch ein Zufluss durch Novation, bei der die Darlehensansprüche um die entstandenen und gutgeschriebenen Zinsansprüche erhöht wurden, sei nicht bewirkt worden. Hierbei ist entscheidend, dass der dem Gläubiger geschuldete Betrag gerade in dessen Interesse nicht ausgezahlt und auf Grund einer Vereinbarung fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet wird. Bleibt die Schuld wie im Urteilsfall allerdings im Interesse des Schuldners bestehen, liegt wirtschaftlich gesehen lediglich eine Stundung der ursprünglichen Schuld vor und ein Zufluss ist nicht anzunehmen. Schließlich führt das bloße Unterlassen der Geltendmachung eines fälligen Zinsanspruchs nicht zu einer Schuldumschaffung im Sinne einer Novation.

Hinweis:

Dieses Urteil ist über den entschiedenen Einzelfall hinaus von Bedeutung. Abzugrenzen sind hiervon allerdings Fälle, bei denen der Gesellschafter als Gläubiger über eine Stellung als Gesellschafter oder Geschäftsführer Möglichkeiten hat, über die gutgeschriebenen Beträge zu verfügen.

Für Hauseigentümer

28 Mieterabfindung ist nicht als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu behandeln, sondern steuerlich sofort abzugsfähig

Streitig war die steuerliche Behandlung von Abfindungszahlungen an weichende Mieter zum Zwecke der Durchführung von Renovierungsmaßnahmen. Mit Vertrag vom 30.3.2016 erwarb die Stpfl. eine vier Wohneinheiten umfassende vermietete Immobilie zum Kaufpreis von 1 200 000 €. Von 2016 bis 2018 renovierte sie das unter Denkmalschutz stehende Objekt für rund 615 000 €. Um die Mieter zur Beendigung der Mietverträge und Räumung ihrer Wohnungen zu bewegen und die Renovierungsarbeiten durchführen zu können, zahlte die Stpfl.

im Jahr 2017 Abfindungen i. H. v. insgesamt 35 000 €. Ohne die Räumung wäre die Renovierung zwar technisch möglich, aber umständlicher gewesen.

Die Stpfl. machte die Mieterabfindungen als sofort abziehbare Werbungskosten geltend. Hingegen ging das Finanzamt davon aus, dass die im sachlichen Zusammenhang mit den Baumaßnahmen stehenden Aufwendungen als Herstellungskosten zu qualifizieren seien. Dies vor dem Hintergrund, dass die umfangreichen Sanierungsmaßnahmen im Anschluss an den Erwerb des Hauses steuerlich nicht als sofort abzugsfähige Werbungskosten einzustufen sind, sondern als sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten, die nur über die Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden können. Insoweit ist steuerlich ausdrücklich geregelt, dass zu den (fiktiven) Herstellungskosten eines Gebäudes Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen gehören, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). Diese Aufwendungen erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage und sind nicht als Werbungskosten sofort abziehbar.

Der BFH bestätigt dagegen nun, dass die Mieterabfindungen sofort abzugsfähig sind. Der Anwendungsbereich der anschaffungsnahe Herstellungskosten ist auf bauliche Maßnahmen an Einrichtungen des Gebäudes oder am Gebäude selbst beschränkt. Dazu gehören insbesondere Aufwendungen, die – ohne die gesetzliche Regelung für anschaffungsnahe Herstellungskosten – vom Grundsatz her als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen wären. Aufwendungen, die durch die Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen lediglich (mit-)veranlasst sind, unterfallen dagegen nicht dieser Sonderregelung.

Mieterabfindungen stellen keine Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen i. S. d. anschaffungsnahe Herstellungskosten dar. Sie gehören nicht zu den baulichen Maßnahmen.

29 Zahlung für den Verzicht auf ein Wohnrecht kann als sofort abziehbare Werbungskosten einzustufen sein

Streitig war, ob Aufwendungen des Stpfl. für die Ablösung eines Wohnungsrechts als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sind. Dieser hatte eine Immobilie erworben, die mit einem Wohnrecht belastet war. Mit dem Ziel die Immobilie renovieren und dann dauerhaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzen zu können, wurde gegen Zahlung einer Entschädigung i. H. v. 40 000 € auf das Wohnrecht verzichtet und die bis dahin Wohnberechtigte verpflichtete sich, das Gebäude kurzfristig zu räumen.

Die Kosten für die Ablösung des Wohnrechts machten die Stpfl. als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das FA sah insoweit dagegen Anschaffungskosten des Wohngebäudes, welche nur über die AfA steuerlich geltend gemacht werden können.

Der BFH bestätigt nun die Ansicht des Stpfl. Ein für die Annahme vorab entstandener Werbungskosten erforderlicher, ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit künftigen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist anzunehmen, wenn der Berechtigte eines mit einem dinglich gesicherten Wohnungsrecht belasteten Erbbaurechts dem Wohnungsberechtigten ein Entgelt dafür zahlt, dass dieser der Löschung seines Wohnungsrechts zustimmt und das Gebäude räumt und es so erreicht, das Wohngebäude zu vermieten und Einkünfte daraus zu erzielen.

Damit folgt der BFH der früheren Rechtsprechung. Als maßgeblich für die Anerkennung vorab entstandener Werbungskosten hat es der Senat in früheren Fällen angesehen, dass sowohl vor als auch nach dem Anfall von Aufwendungen zur Ablösung bestehender Nutzungsrechte eine Nutzungsüberlassung durch den Eigentümer stattfand, und zwar vorher zu wirtschaftlich ungünstigeren Bedingungen. Vorliegend lag in der Gewährung des Wohnungsrechts eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung seitens des Stpfl. vor. Diese unentgeltliche Überlassung wurde aufgrund des Verzichts des Wohnungsberechtigten durch eine entgeltliche Nutzungsüberlassung ersetzt. Der hierdurch entstandene Aufwand steht in einem ausreichend bestimmten wirtschaftlichen Zusammenhang mit den aus der Vermietung erzielten Einnahmen und ist mithin als (vorab entstandene) Werbungskosten zu berücksichtigen.

Hinweis:

Entscheidend ist also, dass die Aufwendungen für die Ablösung des Wohnrechts dazu dienen, zukünftige höhere Einnahmen aus der Immobilie erzielen zu können.

30 Immobilienverkauf innerhalb der Zehnjahresfrist: Besteuerung des auf tageweise vermietete Räume entfallenden Veräußerungsgewinns

Im Urteilsfall wurde ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Reihenhaus innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert. Strittig war nun, ob der Veräußerungsgewinn insoweit nicht von der Besteuerung ausgenommen ist, als er auf tageweise an Dritte vermietete Räume entfällt, weil insoweit möglicherweise die Voraussetzung der Nutzung "zu eigenen Wohnzwecken" nicht erfüllt ist.

Im Streitfall wurden einzelne Zimmer im Dachgeschoss des Hauses für einzelne Tage an Messegäste vermietet. Diese Zimmer wurden in der übrigen Zeit von den Stöpl. als Kinderzimmer genutzt. In den betroffenen Jahren lagen die Vermietungstage lediglich zwischen 12 und 25 Tagen. In diesen Zeiten standen die Zimmer ausschließlich den Messegästen zur Verfügung und durften durch den Eigentümer nicht genutzt werden. Das Finanzamt wollte den Veräußerungsgewinn insoweit der Besteuerung unterwerfen, als dieser anteilig nach dem Verhältnis der Wohnflächen auf die tageweise zu Vermietungszwecken genutzten Zimmer entfiel.

Dies bestätigte nun der BFH. Die vorübergehende Vermietung einzelner Zimmer einer Wohnung schließt die "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" aus, soweit der Mieter die vermieteten Räume unter Ausschluss des Vermieters nutzt. Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist einerseits von der eigenen Nutzung zu anderen als Wohnzwecken und andererseits von der Nutzung zu fremden Wohnzwecken (wie der Fremdvermietung eines Zimmers) abzugrenzen. Erstere schließt die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht notwendig aus (Arbeitszimmer); letztere hingegen schon.

Eine räumliche oder zeitliche Bagatellgrenze für eine unschädliche Nutzungsüberlassung an Dritte besteht nach Ansicht des BFH nicht.

Maßstab für die Ermittlung des anteilig steuerbaren Veräußerungsgewinns ist das Verhältnis der Wohnflächen zueinander (durchgängig zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnfläche zu vorübergehend zu fremden Wohnzwecken überlassener Wohnfläche).

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass schon eine geringfügige Fremdvermietung einzelner Zimmer im Falle der Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Haltefrist zur "Steuerfalle" wird.

31 Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein Immobilienobjekt für Zwecke der AfA

Der BFH hatte sich erneut mit der Aufteilung eines Gesamtkaufpreises zwecks Ermittlung der AfA zu beschäftigen: Wird eine Immobilie erworben und diese anschließend vermietet, so kann AfA nur für den Gebäudeanteil geltend gemacht werden, nicht dagegen für den Grund und Boden. Hierzu stellt der BFH heraus:

- Ist für die Anschaffung eines Immobilienobjekts ein Gesamtkaufpreis gezahlt worden, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA aufzuteilen. Zunächst sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund- und Boden- sowie den Gebäudeanteil aufzuteilen.
- Für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils kann die ImmoWertV herangezogen werden; welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist, ist nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden.
- Die Wahl der Ermittlungsmethode entzieht sich einer Verallgemeinerung; ein Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren für bestimmte Gebäudearten besteht nicht.

Im Urteilsfall ging es um die Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für eine Eigentumswohnung. Das Finanzamt ermittelte die Kaufpreisanteile von Grund und Boden und Gebäude im sog. "vereinfachten Verfahren" unter Verwendung der Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums.

Das dann vom Stpfl. angerufene FG ließ den Gebäudewertanteil durch einen Gutachter ermitteln, war aber der Ansicht, dass für die Ermittlung der Verkehrswerte bei vermieteten Eigentumswohnungen (im Privatvermögen) grundsätzlich vorrangig das Sachwertverfahren anzuwenden sei.

Diese Verengung des Blickwinkels auf das Sachwertverfahren verwirft der BFH. Für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils konnte im Streitfall die ImmoWertV herangezogen werden, denn sie enthält anerkannte Grundsätze für die Schätzung von Verkehrswerten von Grundstücken. Nach deren Bestimmungen ist der Verkehrswert mit Hilfe des Vergleichswertverfahrens (einschließlich des Verfahrens zur Bodenwertermittlung), des Ertragswertverfahrens, des Sachwertverfahrens oder mehrerer dieser Verfahren zu ermitteln. Ein typisierender Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren für bestimmte Gebäudearten besteht nicht.

Der BFH hat in der jüngeren Rechtsprechung herausgestellt, dass das angemessene Bewertungsverfahren individuell zu bestimmen ist:

- So können bei umfassend sanierten, denkmalgeschützten Mietwohngebäuden die Wertanteile für Grund und Boden sowie Gebäude auf der Grundlage des Sachwertverfahrens ermittelt werden, wenn anderweitig ermittelte Ertrags- und Vergleichswerte die tatsächlichen, an einem angemessenen Kaufpreis zu messenden Wertverhältnisse nicht einmal annähernd abbilden können.
- Andererseits kann aber bei Mietwohngebäuden auch das Ertragswertverfahren anzuwenden sein, wenn es sich im Einzelfall – etwa mit Blick auf den Renovierungszustand oder die begehrte innerstädtische Lage – um Renditeobjekte handelt und das Sachwertverfahren nicht in gleicher Weise zur Wertfindung geeignet erscheint, weil der mit dieser Methode ermittelte Wert ganz erheblich von dem zwischen den Kaufvertragsparteien vereinbarten und tatsächlich gezahlten Kaufpreis abweicht.

Im Urteilsfall führte die Verkehrswertschätzung nach Maßgabe des Sachwertverfahrens zu einem deutlich unter den tatsächlichen Anschaffungskosten liegenden Wert. Dies verdeutlichte, dass dem Anschaffungsvorgang nicht lediglich Erwägungen zur Schaffung von wertstabilem Vermögen und/oder der Erzielung nicht steuerbarer Wertsteigerungen zu Grunde gelegen haben konnten, sondern vielmehr die aus dem Objekt erzielbaren Erträge auf Grund der besonderen Lage für die Kaufentscheidung bestimmend waren.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil verdeutlicht erneut, dass die Kaufpreisaufteilung anhand der Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums nicht ungeprüft übernommen werden kann. Vielmehr ist auf den Einzelfall abzustellen. In materiell bedeutsamen Fällen sollte ein Sachverständigengutachten eingeholt werden, welches eine individuelle Bewertung nach den Vorgaben der ImmoWertV vornimmt.

32 Schenkungsteuer: Grundstückswertermittlung bei Existenz eines zeitnahen Kaufpreises

Die Bewertung von Immobilien für Zwecke der Schenkungsteuer erfolgt grds. nach dem sog. gemeinen Wert, welcher im Wesentlichen dem Verkehrswert entspricht. Um die Bewertung zu vereinfachen, hat der Gesetzgeber insoweit pauschalierte Bewertungsverfahren bestimmt. Die Rechtsprechung hat bestätigt, dass von diesen grds. auszugehen ist und damit auch Ungenauigkeiten in einem gewissen Rahmen hinzunehmen sind. Der BFH hat die Bedeutung der pauschalierten Bewertungsverfahren bestätigt. Zur Bewertung eines Grundstücks für Zwecke der Schenkungsteuer bei Vorliegen eines zeitnahen Kaufpreises sieht der BFH eine klare Rangfolge:

- Bei der Bewertung eines Grundstücks für Zwecke der Schenkungsteuer sind bei Anwendung des Vergleichswertverfahrens vorrangig die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise heranzuziehen.
- Liegen keine vom Gutachterausschuss ermittelten Vergleichspreise vor, kann sich der Vergleichspreis nach § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG auch aus einem zeitnah zum Bewertungsstichtag vereinbarten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück ergeben.

Im Urteilsfall wendete der Stpfl. seiner Tochter auf Grund eines Schenkungsvertrags einen Betrag i. H. v. 920 000 € zzgl. Notarkosten und Gerichtskosten sowie der anfallenden

Grunderwerbsteuer für den Erwerb bestimmter Grundstücke zu. Die auf die Schenkung entfallende Schenkungsteuer sollte laut Vertrag der Stpfl. übernehmen. Die Tochter erwarb die entsprechenden, mit einem freistehenden Einfamilienhaus bebauten Grundstücke zum Kaufpreis von 920 000 €.

In seiner Erklärung zur Feststellung des Bedarfs werts gegenüber dem Finanzamt ermittelte der Stpfl. den Grundbesitzwert im Sachwertverfahren mit 518 403 €. Das FA stellt durch Bescheid dagegen im Wege des Vergleichswertverfahrens einen Grundbesitzwert i. H. v. 920 000 € fest. Dafür zog es den tatsächlich gezahlten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück heran. Vergleichspreise für vergleichbare Grundstücke oder Vergleichsfaktoren konnte der Gutachterausschuss für das zu bewertende Grundstück nicht mitteilen.

Der BFH bestätigte nun das Vorgehen des Finanzamtes:

- Soweit der gemeine Wert des Grundvermögens zu ermitteln ist, geschieht das grundsätzlich anhand der typisierenden Bewertungsregeln, die im Gesetz verankert sind. Die typisierenden Bewertungsmethoden gelten daher grundsätzlich auch dann, wenn das zu bewertende Grundstück in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag am Markt zu fremdüblichen Bedingungen erworben oder veräußert wurde.
- Nach den gesetzlichen Vorgaben sind Ein- und Zweifamilienhäuser grundsätzlich im Vergleichswertverfahren zu bewerten. Nur wenn kein Vergleichswert oder keine Vergleichsfaktoren vorliegen, sind sie im Sachwertverfahren zu bewerten.
- Vorrangig ist daher auf die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichswerte zurückzugreifen. Liegen weder vom Gutachterausschuss ermittelte Vergleichspreise noch Vergleichsfaktoren vor, kann sich der Vergleichspreis auch aus einem zeitnah zum Bewertungsstichtag vereinbarten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück selbst ergeben.

Hinweis:

Einen niedrigeren gemeinen Wert hätte vorliegend der Stpfl. mittels Sachverständigengutachten nachweisen müssen. In der Praxis kann die rechtzeitige Beauftragung eines solchen Sachverständigengutachtens auch unter Berücksichtigung der dadurch verursachten Kosten sinnvoll sein, wenn das Grundstück deutliche Mängel aufweist und das typisierte Bewertungsverfahren zu einem offensichtlich überhöhten Wert kommt. Anwendungsfälle sind z. B. Immobilien mit erheblichem Instandhaltungsrückstau oder Grundstücke mit Umweltbelastungen.

33 Grunderwerbsteuer bei Grundstückskauf von erschließungspflichtiger Gemeinde

Strittig war die Höhe der Grunderwerbsteuer. Die Eheleute erwarben von der erschließungspflichtigen Gemeinde ein unbebautes und nicht erschlossenes Grundstück. Der Vertrag nannte einen Gesamtpreis und splittet den Kaufpreis in einen Teilbetrag für den verkauften Grund und Boden (102 600 €) und einen weiteren Teilbetrag für die Erschließungskosten auf. Zu Letzteren hieß es in dem Vertrag, enthalten seien darin sämtliche bereits erbrachten und noch zu erbringenden Kosten der Ersterschließung.

Das Finanzamt war nun der Auffassung, dass die Grunderwerbsteuer auf den gesamten Kaufpreis zu entrichten ist. Hiergegen klagten die Stpfl. und begeherten die Minderung der Bemessungsgrundlage um die Erschließungskosten. Der BFH hat nun die Ansicht der Stpfl. bestätigt. Gegenstand des Erwerbsvorgangs war nur das unerschlossene Grundstück, sodass nur auf den Gegenwert für den Grund und Boden Grunderwerbsteuer zu erheben ist.

Insoweit ist nach dem Erschließungszustand des Grundstücks zu unterscheiden:

- Ist ein Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags bereits tatsächlich erschlossen, kann Gegenstand eines solchen Vertrags nur das erschlossene Grundstück sein. In diesem Fall gehören die im Kaufvertrag ausgewiesenen Kosten für die Erschließung grundsätzlich auch dann zur Gegenleistung, wenn Veräußerer eine Gemeinde ist.
- Ist ein Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags noch nicht erschlossen, ist im Wege der Auslegung der getroffenen Vereinbarungen zu ermitteln, ob das erschlossene Grundstück Gegenstand der Übereignungsverpflichtung ist.

Ist eine nach öffentlichem Recht erschließungspflichtige Gemeinde selbst der Veräußerer und übernimmt der Erwerber die Verpflichtung, für die zukünftige Erschließung des Grundstücks einen bestimmten Betrag zu zahlen, ist Gegenstand des Erwerbsvorgangs regelmäßig nur das unerschlossene Grundstück. Das gilt nicht nur, wenn der Erwerber die Erschließungskosten mittels gesonderten Vertrags übernimmt, sondern ebenso, wenn eine solche Vereinbarung in den Kaufvertrag über das Grundstück integriert ist.

Handlungsempfehlung:

Insoweit ist für den jeweiligen Einzelfall sorgfältig zu prüfen, welcher Bestandteil des Gesamtkaufpreises die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bildet. In Anbetracht der mittlerweile hohen Steuersätze bei der Grunderwerbsteuer ist dies materiell bedeutsam.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

34 Organschaft: Auslegung eines Gewinnabführungsvertrags ohne Verlängerungsklausel – steuerliche Rückwirkung eines notariellen Nachtragsvermerks

Die sog. körperschaftsteuerliche Organschaft ist als steuerliches Gestaltungsinstrument weit verbreitet. Sie 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). Zivilrechtlich selbstständige Gesellschaften/Einheiten können faktisch wie ein einheitliches Unternehmen besteuert werden. Dazu setzt die Organschaft für ihre Anerkennung aber neben der sog. 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 (GAV) voraus; dieser GAV muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein.

Vor diesem Hintergrund ist nun ein Urteil des BFH zur Frage der tatsächlichen Laufzeit eines Ergebnisabführungsvertrags zu sehen. Im konkreten Streitfall hatte eine Mitte 1991 gegründete GmbH geklagt, deren Alleingesellschafterin eine Holding-GmbH war. Ende 1991 schlossen die beiden GmbH einen notariellen Gewinnabführungs- und Beherrschungsvertrag, der bis zum 31.12.1996 datiert war; eine vorzeitige Kündigung sollte nur aus wichtigem Grund zulässig sein. Mit Nachtragsvermerk gemäß § 44a Abs. 2 Satz 1 und 2 BeurkG stellte der Amtsnachfolger des den GAV beurkundenden Notars viele Jahre später (im Jahr 2012) richtig, dass hier ein Absatz fehlte bzw. zu ergänzen war (die Verlängerungsklausel): "Wird der Vertrag nicht 1 Jahr vor seinem Ablauf schriftlich gekündigt, verlängert er sich um jeweils 1 weiteres Jahr".

Die Stpfl. führte auch in den Jahren 2006 bis 2009 auf der Grundlage des GAV ihren Gewinn an die Holding-GmbH ab. Das FA versagte dem GAV jedoch die steuerrechtliche Anerkennung und rechnete den Gewinn in Höhe der Gewinnabführungen außerbilanziell als verdeckte Gewinnausschüttungen hinzu.

Der BFH hat dieses Ergebnis, dass in den Streitjahren zwischen der Stpfl. und der Holding-GmbH kein steuerrechtlich wirksamer GAV und damit keine Organschaft gemäß §§ 14, 17 KStG bestanden hat, bestätigt, weil die Vertragslaufzeit wegen fehlender Verlängerung abgelaufen war.

Hierzu hat der BFH u. a. ausgeführt, dass

- GAV nach objektiven Gesichtspunkten einheitlich aus sich heraus auszulegen sind,
- wenn sich im Vertrag und in den allgemein zugänglichen Unterlagen kein eindeutiger Beleg für den dem Wortlaut entgegenstehenden subjektiven Willen der Vertragsparteien (hier: zur automatischen Vertragsverlängerung) finde, auch kein Raum für dessen Berücksichtigung sei, und

- ausgeschlossen sein müsse, dass den Vertragsparteien je nach wirtschaftlicher und steuerlicher Situation ein "faktisches Wahlrecht" eingeräumt wird, sich auf den konkreten Vertragstext oder auf ein Redaktionsversehen zu berufen.
- Im Streitfall sei anhand der Vertragsurkunde des GAV auch durch Auslegung nicht zu ermitteln, für welchen Zeitraum und unter welchen Voraussetzungen die Verlängerung nach dem Willen der Vertragsparteien hätte eintreten sollen.
- Dem Nachtragsvermerk des Notars komme keine steuerliche Wirkung zu, er könne steuerlich ohnehin nicht in die Streitjahre zurückwirken. Eine steuerliche Rückwirkung scheidet jedenfalls dann aus, wenn sich der tatsächlich gewollte Vertragsinhalt nicht objektiv aus den Vertragsregelungen heraus ergibt und unklar ist, wie eine mögliche Lücke in der Vertragsurkunde zu füllen ist.

Hinweis:

Auch dieses Urteil unterstreicht, dass bei der Abfassung von Gewinnabführungs- und Beherrschungsverträgen höchste Sorgfalt geboten ist. Unschärfen gehen steuerlich i. d. R. zu Lasten der beteiligten Unternehmen. So hat die höchstrichterliche Rechtsprechung bspw. auch einen GAV wegen nicht erfüllter Mindestlaufzeit verworfen, weil dieser GAV nach seinem Wortlaut am 30.12.xx enden sollte – und eben nicht erst am 31.12.xx.

Anderslautende Rechtsprechungsergebnisse wären allerdings auch nicht praktikabel, da dies bedeuten würde, dass sich in allen Fällen derartiger Vertragslücken oder einschlägigen Tippfehlern der Stpfl. je nach der Entwicklung der wirtschaftlichen und steuerlichen Situation von Organträger und Organgesellschaft entweder auf den konkreten Vertragswortlaut (dann keine Organschaft und Gewinnzurechnung bei der Organgesellschaft) oder aber auf ein Notariatsversehen (dann Organschaft und Gewinnzurechnung bei dem Organträger) berufen können.

35 Zufluss auf dem steuerlichen Einlagekonto im Rahmen einer wirtschaftlichen Neugründung

Bei Kapitalgesellschaften werden aus körperschaftsteuerlichen Gründen sog. steuerliche Einlagekonten geführt, auf denen nicht in das Nennkapital der GmbH geleistete Einlagen der Anteilseigner ausgewiesen werden. Insbesondere deren Fortschreibung und jährliche gesonderte Feststellung werden in § 27 KStG geregelt. Materielle Bedeutung hat ein solches Einlagekonto, weil beim Anteilseigner solche Bezüge nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, die aus Ausschüttungen einer GmbH stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG als verwendet gelten.

Vor diesem Hintergrund ist ein nicht rechtskräftiges Urteil des FG Münster zu sehen, mit dem das FG entschieden hat, dass, wenn ein neuer Gesellschafter zum Zwecke der wirtschaftlichen Neugründung eine Einlage in die Kapitalgesellschaft erbringt, diese Einlage bilanziell die Kapitalrücklage erhöht und damit einen Zufluss im steuerlichen Einlagekonto bewirkt.

Im konkreten Streitfall hatte eine AG geklagt, bei der 37 500 € der 50 000 € Grundkapital noch nicht eingezahlt waren. Ein Investor erwarb sämtliche Aktien und zahlte 12 500 € auf das Girokonto der AG ein; von da an wurde die AG wieder wirtschaftlich tätig. Das FA sah darin eine wirtschaftliche Neugründung und qualifizierte die Einzahlung der 12 500 € als Einzahlung auf das Nennkapital der AG. Derartige Einzahlungen seien nicht im Bestand des steuerlichen Einlagekontos zu erfassen, sodass dieses nicht zu erhöhen sei.

Demgegenüber entschied das FG, dass dies sehr wohl als Zugang im steuerlichen Einlagekonto zu berücksichtigen sei, da nicht davon ausgegangen werden könne, dass der Investor seine Zahlung zur Reduzierung seiner Verpflichtung zur Erbringung der noch ausstehenden Einlagen geleistet habe, sondern diese zur Gewährleistung der "wirtschaftlichen Neugründung" zu Gunsten der Rücklagen gezahlt habe. Insbesondere weise die Bilanz die ausstehenden Einlagen unverändert mit 37 500 € aus. Auch dürfe die Zahlung aus Gründen des Gläubigerschutzes nicht als Erbringung der noch ausstehenden Bareinlagen qualifiziert werden, da – wie bei einer Neugründung – die Gläubiger tatsächlich zu ihrer Befriedigung auf einen Betrag in Höhe des Grundkapitals von 50 000 € zugreifen können müssen, die ursprünglich auf das Grundkapital geleisteten 12 500 € tatsächlich wirtschaftlich aber bereits aufgezehrt waren.

Hinweis:

Die weitere Entwicklung ist – für die Fälle ausstehender Einlagen – aufmerksam zu beobachten, weil das FG die Revision zugelassen hat, da der BFH zu den steuerrechtlichen Auswirkungen einer wirtschaftlichen Neugründung bislang noch nicht Stellung nehmen konnte.

In der Praxis sollte in dem Einlagebeschluss klar zum Ausdruck gebracht werden, ob die Leistung auf eine Einzahlungsverpflichtung erfolgt oder darüber hinaus.

36 Entschädigungszahlung als vGA

VGA sind nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung solche Vermögensminderungen (bzw. verhinderte Vermögenmehrungen), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst sind, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung stehen.

Eine vGA kann auf Grund einer verhinderten Vermögenmehrung bspw. dann vorliegen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer Geschäftschancen, die der Kapitalgesellschaft gebühren, als Eigengeschäfte wahrnimmt oder er Kenntnisse der Gesellschaft über geschäftliche Möglichkeiten tatsächlicher oder rechtsgeschäftlicher Art an sich zieht und für eigene Rechnung nutzt.

Vor diesem Hintergrund ist ein Urteil des BFH zu sehen, mit dem der BFH in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hat,

- dass, wenn die Gesellschafter einer GmbH auf der Grundlage eines Vertrages zur Abwendung einer Enteignung der den Gesellschaftern gehörenden Grundstücke eine Entschädigungszahlung vereinbarten, mit der auch Beeinträchtigungen des Gewerbebetriebs der GmbH abgegolten wurden, eine vGA in Betracht kommt, wenn der GmbH die Geschäftschance zum Abschluss einer Entschädigungsvereinbarung zu ihren Gunsten genommen wurde.
- Davon sei nur dann auszugehen, wenn bei einer hypothetischen Betrachtung im Falle einer förmlichen Enteignung der Gesellschafter der GmbH selbst ein eigener gesetzlicher Entschädigungsanspruch zugestanden hätte.

Zudem sei nach der Rechtsprechung des BFH anerkannt, dass eine vGA bspw. auch dann vorliegen kann, wenn eine GmbH gegen ihren Gesellschafter-Geschäftsführer einen zivilrechtlichen Anspruch hat, auf den sie aber aus gesellschafterbezogener Veranlassung verzichtet.

Im konkreten Streitfall hatten

- die Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH die ihnen zivilrechtlich gehörenden, im Rahmen einer Betriebsaufspaltung der GmbH überlassenen Grundstücke zur Vermeidung einer drohenden Enteignung an die Bundesstraßenverwaltung (zur Errichtung einer Autobahnanschlussstelle) verkauft und
- zum Ausgleich der durch die Reorganisation entstandenen Nachteile Entschädigungszahlungen erhalten.

Auf Basis seiner Rechtsprechung hat der BFH insoweit untersucht, ob überhaupt Entschädigungsansprüche entstanden waren, und ist dabei zu dem Ergebnis gekommen, dass es vorliegend nicht etwa zu einer Enteignung, sondern "nur" zum Abschluss eines enteignungsbezogenen Vertrages gekommen war. Die beiden Gesellschafter hätten im Streitfall die ihnen als Grundstückseigentümer drohende Enteignung genutzt, um eine – möglicherweise finanziell für sie günstige – privatautonome Vereinbarung mit der Bundesrepublik Deutschland abzuschließen.

Die bisher vom BFH formulierte Geschäftschancenlehre sei dahingehend zu konkretisieren, dass eine vGA dann vorliegt, wenn bei hypothetischer Betrachtung im Falle der Durchführung einer förmlichen Enteignung der Gesellschafter der GmbH ein eigener gesetzlicher Entschädigungsanspruch zugestanden hätte. Nur in diesem Fall hätte nämlich der GmbH der finanzielle Vorteil gebührt und die Gesellschafter wären gehalten gewesen, auf deren Rechnung zu handeln. Davon sei im Streitfall aber nicht auszugehen, da bei einer Enteignung die

Gesellschafter Hauptberechtigte der Entschädigung gewesen wären und ein eigener Entschädigungsanspruch der GmbH wahrscheinlich nicht zur Entstehung gelangt wäre. Insbesondere hätte der GmbH keine Entschädigung für den mit der Enteignung des Grundeigentums einhergehenden Untergang ihres (schuldrechtlichen) Nutzungsrechts an den enteignungsbetroffenen Grundstücken zugestanden, da zu ihren Gunsten unmittelbar neue Nutzungsrechte an den von den Gesellschaftern erworbenen Ersatzflächen begründet wurden.

Hinweis:

Vor dem Hintergrund dieser hypothetischen Betrachtung hat der BFH auch keine Rechtsgrundlage für einen eigenen Zahlungsanspruch oder einen (internen) Ausgleichsanspruch der GmbH gegenüber ihren Gesellschaftern gesehen, dessen Geltendmachung Grundvoraussetzung für die Annahme einer vGA wäre.

Es kann also zusammengefasst festgestellt werden, dass sich die Frage nach einer vGA dann überhaupt nicht stellt, wenn zivilrechtlich kein Entziehen einer Geschäftschance festzustellen bzw. anzunehmen ist.

37 Tatsächliche Durchführung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft (Erfüllungssurrogate)

Die 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 einer Unternehmensgruppe – zwischen Mutter- und (ggf. mehreren) Tochtergesellschaft(en) – zu verrechnen. Zivilrechtlich selbstständige Gesellschaften/Einheiten können faktisch wie ein einheitliches Unternehmen besteuert werden, wobei die Organschaft für ihre Anerkennung aber neben der sog. finanziellen Eingliederung, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert, insbes. den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (GAV) voraussetzt.

Das FG Hamburg hat zur Frage der tatsächlichen Durchführung eines GAV entschieden, dass

- der Durchführung eines GAV die Umwandlung eines Gewinnabführungs- oder eines Verlustübernahmeanspruchs in ein Darlehen grundsätzlich nicht entgegensteht,
- und dass ein solches Darlehen auch nicht fremdüblich vereinbart sein muss; allerdings müsse der Darlehensanspruch werthaltig sein, damit der Vertrag als durchgeführt anzusehen (und damit die Organschaft anzuerkennen) sei.

Die Besonderheit des Streitfalls lag darin, dass nach ständiger Rechtsprechung ein GAV i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG (nur) dann tatsächlich durchgeführt wird, wenn er entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen vollzogen wird. Die nach den GoB ermittelten Gewinne müssen tatsächlich durch Zahlung oder Verrechnung an den Organträger abgeführt werden. Zur tatsächlichen Durchführung des GAV reicht der Verbindlichkeitsausweis in der Bilanz der Organgesellschaft allein nicht aus; die Organgesellschaft muss diese Verbindlichkeit auch zeitnah erfüllen, andernfalls wird die Organschaft steuerlich nicht anerkannt.

Allerdings kann – was das FG Hamburg unterstreicht – die zeitnahe Erfüllung des Gewinnabführungs- und Verlustübernahmeanspruchs auch durch Erfüllungssurrogate erfolgen, etwa durch eine Aufrechnung. Nach herrschender Auffassung im Fachschrifttum ist auch die Umwandlung in ein Darlehen möglich, weil der Anspruch damit zwischen den Organgesellschaften rechtlich anerkannt und durch Novation erfüllt wird. Erforderlich für eine Erfüllung durch Novation in ein Darlehen ist allerdings, dass der Darlehensanspruch – wie bei einer Aufrechnung als Erfüllungssurrogat – werthaltig ist. Dies (und damit die Durchführung des GAV) hat das FG für den Streitfall, in dem Zahlungsansprüche in Darlehen umgewandelt worden waren, bejaht.

Hinweis:

Das FG Hamburg lenkt den Blick nochmals auf die tatsächliche Durchführung von Gewinnabführungsverträgen. Hier soll es einerseits nicht genügen, schlicht Forderungen und Verbindlichkeiten einzubuchen, da der Anspruch auf Gewinnabführung als auch die Verpflichtung zum Verlustausgleich mit Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahrs der Organgesellschaft entstehen. Andererseits soll aber – als praktikabler Ausweg – die Umwandlung in ein Darlehen ausreichend sein, wobei nach Feststellung des FG Hamburg die vorherige Erfüllung der gegenseitigen Ansprüche durch Zahlung und

anschließende Neuausreichung als Darlehen ebensowenig erforderlich ist wie die Vereinbarung einer marktüblichen Verzinsung.

38 Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrages (Verrechnungskonto)

Auch das FG Köln hatte mit einem nicht rechtskräftigem Urteil zum Erfordernis der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags entschieden. Hier war der von der Organgesellschaft (GmbH) an den Organträger (hier: ihren Alleingesellschafter) abzuführende Gewinn (ebenso wie Zinszahlungen) gegen das Konto "Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter" verbucht worden. Auf diesem Verrechnungskonto erfolgen ansonsten keine Buchungen, also insbesondere nicht die Buchung von Gegenforderungen. Dazu hat das FG entschieden,

- dass ein GAV nur dann auch tatsächlich durchgeführt ist, wenn die durch ihn begründeten Verpflichtungen innerhalb angemessener Zeit beglichen werden,
- dass die bloße Verbuchung auf einem Verrechnungskonto ohne zeitnahen Ausgleich nicht zur Begleichung der durch den GAV begründeten Verpflichtung in angemessener Zeit führt,
- dass auch Aufrechnungen, die erst Jahre nach dem Bilanzstichtag und der Fälligkeit der Verpflichtung mit Bilanzaufstellung der Organgesellschaft erfolgen (im Urteilsfall im Jahr 2017 für die Besteuerungszeiträume 2009 bis 2011), nicht zur Begleichung der durch den GAV begründeten Verpflichtung in angemessener Zeit führen,
- und dass der volle Gewinn dann nicht wie im GAV vorgesehen an den Organträger abgeführt wird, wenn durch Anweisung im Wege des verkürzten Zahlungsverweges der Gewinn an einen Dritten überwiesen wird.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist angesichts der beim BFH unter dem Az. I R 37/22 anhängigen Revision aufmerksam zu beobachten. Unstreitig sollte jedenfalls sein, dass ein schlichter Verbindlichkeitsausweis zur Anerkennung der "Durchführung" der organschaftlichen Organshaft nicht genügt. Nach herrschender Meinung anerkannt ist dagegen die Umwandlung des Anspruchs in ein Darlehen. Dies muss dann allerdings auch explizit erfolgen.

39 Steuerliche Behandlung eines punktuell satzungsdurchbrechenden inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlusses

Mit seinem Urteil v. 28.9.2022 (Az. VIII R 20/20) hat sich der BFH explizit gegen die Auffassung der FinVerw gestellt und entschieden, dass

- ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabauschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zu Grunde zu legen ist,
- der Gesellschafter, an den nach einem solchen Beschluss kein Gewinn verteilt wird, auch nicht den Tatbestand der Einkünfteerzielung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG verwirklicht, und
- die Frage, ob eine inkongruente Vorabgewinnausschüttung nach § 42 AO gestaltungsmisbräuchlich ist, bei zivilrechtlich wirksamen punktuell satzungsdurchbrechenden Beschlüssen nach denselben Maßstäben zu beurteilen ist, die für satzungsgemäße inkongruente Ausschüttungen gelten.

Im konkreten Streitfall hatte ein Stpfl. geklagt, der zu 50 % an der K-GmbH beteiligt und zudem ihr Geschäftsführer war. Die restlichen 50 % hielt die T-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer in den Streitjahren ebenfalls der Stpfl. war. Nach dem Gesellschaftsvertrag der K-GmbH hatten deren Gesellschafter über die Gewährung und die Entnahme von Vorschüssen auf die voraussichtlichen Jahresgewinnansprüche während eines laufenden Geschäftsjahres durch Beschluss mit einfacher Mehrheit zu entscheiden. Auch über die Verwendung des Jahresgewinns hatten die Gesellschafter durch Gesellschafterbeschluss zu entscheiden. Der Gesellschaftsvertrag der K-GmbH enthielt allerdings keine Regelung zur Gewinnverteilung. In den Streitjahren (2012 bis 2015) fasste die Gesellschafterversammlung der K-GmbH jeweils einstimmig Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse. Die Vorabauschüttungen wurden nach den Beschlüssen nur an die T-GmbH verteilt und an diese ausgezahlt. Der Stpfl.

erklärte, keine Einkünfte aus Kapitalvermögen bezogen zu haben, die FinVerw vertrat demgegenüber die Auffassung, dass diesem auf Grund der ihrer Ansicht nach zivilrechtlichen Nichtigkeit der Ausschüttungsbeschlüsse 50 % der ausgeschütteten Beträge zuzurechnen seien. Der BFH hat diese Auffassung verworfen:

- Der Stpfl. habe auf Grund der Vorabgewinnausschüttungen keine Einkünfte aus Gewinnanteilen (Dividenden) gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt, weil die inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse, in denen an ihn keine Ausschüttungsbeträge verteilt wurden, zivilrechtlich wirksam seien.
- Die auf Vorabgewinnausschüttungsbeschlüssen beruhenden Ausschüttungen seien Gewinnausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG.
- Die im Streitfall gefassten Beschlüsse über die inkongruenten Vorabgewinnausschüttungen würden zwar der Satzung der K-GmbH widersprechen, seien aber entgegen der Auffassung des FA und des BMF nicht nichtig, sondern als punktuell satzungsdurchbrechende Ausschüttungsbeschlüsse mangels Anfechtbarkeit zivilrechtlich wirksam und bindend.
- Bei derartigen satzungsdurchbrechenden Beschlüssen sei zu unterscheiden in einerseits solche mit Dauerwirkung und andererseits solche nur punktuell satzungsdurchbrechenden Beschlüsse, deren Wirkung sich in der betreffenden Maßnahme als Einzelakt erschöpft, sodass die Satzung durch den Beschluss zwar verletzt wird, aber nicht mit Wirkung für die Zukunft geändert werden soll. Derart punktuell wirkende Beschlüsse seien nicht nichtig, aber bei der GmbH grundsätzlich anfechtbar. Im Streitfall hätten allerdings alle Gesellschafter ihre Anfechtungsberechtigung durch Zustimmung zum Beschluss verloren.
- Eine allgemeine steuerliche Angemessenheitskontrolle zivilrechtlich wirksamer beschlossener inkongruenter Gewinnausschüttungen sei ebenfalls abzulehnen.
- Auch habe der Stpfl. keine Einkünfte aus vGA gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erzielt, da es sich um offene Ausschüttungen an die T-GmbH gehandelt habe.
- Im Übrigen sei auch das Vorliegen eines sog. Gestaltungsmissbrauchs i. S. d. § 42 AO (schon deshalb) zu verneinen, weil dem Stpfl. kein steuerlicher Vorteil entstanden sei.

Hinweis:

Der BFH führt insoweit seine Rechtsprechung fort, nach der inkongruente Gewinnausschüttungen steuerlich durchaus anzuerkennen sein können. In der Praxis bietet dies große Gestaltungsspielräume.

40 Bewertung der Einlage einer GmbH-Beteiligung bei Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto

Mit Urteil hat der BFH entschieden, dass

- die Einlage eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft mit den (historischen) Anschaffungskosten zu bewerten ist, wenn der Stpfl. an der Gesellschaft im Zeitpunkt der Einlage wesentlich i. S. v. § 17 EStG beteiligt ist,
- bei der Bewertung auch der Wertzuwachs zu erfassen ist, der sich im Privatvermögen zu einer Zeit gebildet hat, als der Anteilsinhaber noch nicht wesentlich beteiligt war,
- und Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft aus dem steuerlichen Einlagekonto (also eine Einlagenrückgewähr) bei einem gewerblich tätigen Gesellschafter im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs erfolgswirksam zu erfassen sind, soweit sie die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen.

Im konkreten Fall stritten die Beteiligten über die Frage, mit welchem Wert eine in das Betriebsvermögen der Stpfl. (einer Kommanditgesellschaft) eingelegte Beteiligung anzusetzen war, insbesondere über die Frage, ob negative Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Einlagewertes zu berücksichtigen waren.

Sehr verkürzt dargestellt hatte eine GmbH & Co. KG geklagt, deren alleiniger Kommanditist im Jahr 2004 seine GmbH-Beteiligung, die er bis dahin im Privatvermögen gehalten hatte, ohne Gegenleistung an die Stpfl. abtrat. Die Einbringung sollte zum Buchwert (es wurden rd. 71 T€ errechnet) ohne die Gewährung weiterer Gesellschaftsrechte an der Stpfl. erfolgen.

Im Zuge einer Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2008 kam die FinVerw zu dem Ergebnis, dass die im Prüfungszeitraum erfolgten Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto die Anschaffungskosten der Beteiligung bis auf einen Erinnerungswert minderten. Soweit die Ausschüttungen die Anschaffungskosten überstiegen, lägen außerordentliche Erträge vor und damit eben keine weiteren Anschaffungskostenminderungen. Das Thüringer FG als Vorinstanz wie auch der BFH haben dieses Ergebnis wie folgt bestätigt:

- Einlagen seien stets mit den Anschaffungskosten zu bewerten, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist und der Stpfl. an der Gesellschaft i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG beteiligt ist, die im Zeitpunkt der Zuführung gültige Wesentlichkeitsgrenze (aktuell: 1 %) also innerhalb der letzten fünf Jahre überschritten wurde.
- Zweck der besonderen Regelung zur Einlage wesentlicher Beteiligungen sei es, zu verhindern, dass Wertsteigerungen, die die eingelegte Beteiligung während ihrer Zugehörigkeit zum Privatvermögen erfahren hat, entgegen der mit § 17 EStG verfolgten Zielsetzung der Besteuerung entzogen werden.
- Im Fall der Einlage einer wertgeminderten Beteiligung sei folgerichtig ebenfalls eine Bewertung mit den Anschaffungskosten vorzunehmen, um die im steuerverstrickten Privatvermögen eingetretenen, aber noch nicht realisierten Wertminderungen für den Fall ihrer Realisierung im Betriebsvermögen zu erhalten.
- Die Ausschüttungen der GmbH an die Stpfl. aus dem steuerlichen Einlagekonto führten in den Jahren 2005 und 2007 jeweils erfolgswirksam zu Beteiligungserträgen der Stpfl. Denn erfolgsneutral sei eine Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto nur insoweit, als sie mit den vom Gesellschafter aufgewendeten Anschaffungskosten verrechnet werden könne. Soweit Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto aber den Buchwert der Beteiligung überstiegen (also nicht mehr mit Anschaffungskosten verrechnet werden können), liegen gewerbliche Beteiligungserträge vor.

Hinweis:

Diese Entscheidung unterstreicht u. a. die besondere Bedeutung der zutreffenden Ermittlung der Anschaffungskosten i. S. d. § 17 EStG. Im Hinblick auf mögliche Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto muss die gesamte Anteilshistorie betrachtet werden. Insoweit ist eine sorgfältige Dokumentation erforderlich.

41 Ableitung des gemeinen Werts von GmbH-Anteilen / Substanzwert

Zur Problematik der Bewertung von Kapitalgesellschaftsanteilen für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungsteuer hat das FG Düsseldorf entschieden, dass der gemeine Wert von Kapitalgesellschaftsanteilen auch dann gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 BewG aus Verkäufen abgeleitet werden könne, wenn diese unter entfernten Verwandten erfolgt sind. Es handele sich bei Verkäufen, die zwischen Personen stattgefunden haben, die nicht mehr in gerader Linie oder in der Seitenlinie bis zum dritten Grad verwandt oder verschwägert sind, um solche unter fremden Dritten, die für eine Ableitung des gemeinen Werts heranzuziehen sind. Weiterhin stellt das FG heraus, dass wenn der gemeine Wert aus Verkäufen abgeleitet wird, der Substanzwert gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG nicht die Wertuntergrenze darstellt, also kein Mindestwerttest anhand des Substanzwertes durchzuführen ist.

Die Rechtslage sieht vor, dass nach § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG Anteile an Kapitalgesellschaften, für die ein Börsenkurs nicht besteht, mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, so ist er unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Dabei hat die Ermittlung des gemeinen Werts auf Grund von Verkäufen Vorrang vor einer Schätzung.

Vor diesem Hintergrund hat das FG Düsseldorf jedenfalls für den konkreten Streitfall festgestellt, dass der Substanzwert nicht als Mindestwert für einen aus Verkäufen abgeleiteten gemeinen Wert von Anteilen an GmbH herangezogen werden kann – und sich damit explizit gegen die anderslautende Auffassung des FG Münster aus dem Jahr 2021 gestellt, das einen solchen Mindestwert sehr wohl zum Ansatz bringen will.

Hinweis:

Gerade in Hinblick auf die große Praxisrelevanz dieser Bewertungsfrage (Substanzwert immer als Mindestwert?) ist die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu verfolgen.

42 Geschäftsführerhaftung: Zum Zeitpunkt des Beginns und des Endes der Geschäftsführerstellung

Mit einem vorläufig nicht rechtskräftigen Urteil hat das FG Düsseldorf zum Beginn und zum Ende der gesellschaftsrechtlichen Organstellung entschieden,

- dass Entstehung und Erlöschen der steuerrechtlichen Pflichtenstellung bei GmbH-Geschäftsführern allein von dem Inhalt und der Wirksamkeit des jeweiligen Gesellschafterbeschlusses abhängen. Der Zeitpunkt der Eintragung bzw. Löschung im Handelsregister sei insbesondere für die Haftung nach § 69 AO irrelevant;
- Gesellschafterbeschlüsse betreffend die Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern könnten grundsätzlich formfrei getroffen werden. Welchen Inhalt sie haben, sei notfalls durch Auslegung zu klären;
- Rein innere Vorbehalte des designierten Geschäftsführers, der seiner Bestellung bereits zugestimmt hat, ändern nichts daran, dass er zum im Gesellschafterbeschluss vorgesehenen Zeitpunkt Geschäftsführer werde.

Im konkreten Streitfall war der Stpfl. vormals einziger Geschäftsführer der B GmbH, an der neben ihm auch E beteiligt war. Sein Anstellungsvertrag war auf den 30.6.2019 befristet. Am 15.4.2019 verfassten der Stpfl., E und Dr. A als Geschäftsführer der C-GmbH einen sog. Letter of Intent, in dem es u. a. hieß, dass der Stpfl. nach Ablauf des Geschäftsführervertrags ab dem 1.7.2019 als angestellter Senior Berater tätig werde.

Der Stpfl. war in der Folge aber über den 30.6.2019 hinaus im Handelsregister als Geschäftsführer eingetragen. Die B-GmbH stellte am 18.11.2019 einen Insolvenzantrag. Der Stpfl. wurde für Lohnsteuerrückstände in Haftung genommen, da er (nach Auffassung des FA) bis mindestens Dezember 2019 als Geschäftsführer der B GmbH bestellt gewesen sei.

Dazu stellt das FG Düsseldorf u. a. fest, dass zwar die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen im Grundsatz für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis haften (können), dass aber der Stpfl. ab dem 1.7.2019 gar nicht mehr gesetzlicher Vertreter der B GmbH gewesen sei. Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern gehörten zum Aufgabenkreis der Gesellschafter, sodass auf den (wirksamen!) Gesellschafterbeschluss abzustellen sei – dieser sei grundsätzlich auch formlos möglich. Die Eintragung im Handelsregister habe demgegenüber nur deklaratorische Wirkung; der öffentliche Glaube des Handelsregisters gem. § 15 HGB habe keinen Einfluss auf die Haftung nach § 69 AO.

Hinweis:

Diese Entscheidung unterstreicht die in der Praxis nicht zu unterschätzende Bedeutung der Gesellschafterbeschlüsse, die schon aus Nachweisgründen (auch was ihre Wirksamkeit angeht) grundsätzlich schriftlich dokumentiert werden sollten. Bei der Ein-Mann-GmbH ist die Schriftform samt Unterschrift sogar gesetzlich vorgeschrieben.

Aktuelle Steueränderungen

43 Steuerliche Maßnahmen zur Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage), deren erzeugter Strom zumindest teilweise gegen Entgelt in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird, ist grundsätzlich eine steuerlich relevante Tätigkeit, die bei der Umsatzsteuer, der Einkommensteuer und auch bei der Gewerbesteuer Folgen nach sich zieht. Dies führt dazu, dass steuerliche Pflichten (Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung und der Abgabe von Steuererklärungen) selbst dann erfüllt

werden müssen, wenn mit der PV-Anlage vergleichsweise geringe Einnahmen und Gewinne erzielt werden.

Diese bürokratischen Hürden sind nun teilweise mit dem Jahressteuergesetz 2022 beseitigt worden, da sich der Gesetzgeber damit einen beschleunigten Ausbau der Photovoltaik erhofft. Diese Maßnahmen betreffen die Absenkung des Umsatzsteuersatzes auf 0 % ab dem 1.1.2023 bei der Lieferung und Installation solcher Anlagen und die Einführung einer Steuerbefreiung von der Einkommensteuer ab 2022 für Anlagen bestimmter Größe.

a) Umsatzsteuer: Nullsteuersatz für Lieferung und Montage von PV-Anlagen

aa) Grundsatz: Betrieb einer PV-Anlage als umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit

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

Hinweis I:

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 spezielle länderspezifische 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 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 II:

Wird die PV-Anlage von einer natürlichen Person betrieben, sind allerdings alle umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten des Anlagenbetreibers zusammenzurechnen. Ist also z. B. der Anlagenbetreiber auch als selbstständiger Rechtsanwalt tätig, so kann von der Kleinunternehmerregelung nur dann Gebrauch gemacht werden, wenn die genannten Grenzen über beide Tätigkeiten zusammen eingehalten werden.

bb) Einführung eines Umsatzsteuersatzes von 0 % für die Lieferung und Montage von PV-Anlagen

Bislang war es auch bei der Errichtung einer kleineren PV-Anlage – und keiner anderen umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeit – sinnvoll, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten, weil die Vorsteuer aus dem Erwerb der Anlage vom Finanzamt erstattet wurde und nur der Nettobetrag finanziert werden musste. Andererseits folgte dann auch die Pflicht zur Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten.

Um diesen Nachteil aus der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nun nicht mehr tragen zu müssen, wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2023 für die Lieferung und Montage eine Sonderregelung eingeführt, nach der auf diese Leistungen der **Umsatzsteuersatz auf 0 % reduziert** wird. Insoweit sind folgende Voraussetzungen zu beachten:

- **Erfasste Leistungen:** Der Steuersatz von 0 % gilt für die Lieferung von Solarmodulen an den PV-Anlagenbetreiber einschließlich der für den Betrieb der Anlage **wesentlichen Komponenten**; dies sind insbesondere der Wechselrichter, Modulbefestigungen, die Verkabelung und auch der **Batteriespeicher**. Weiterhin gilt dies auch für die **Montage** dieser Anlagenteile.
- **Erfasste PV-Anlagen:**
 - **Begünstigt** sind die vorgenannten Leistungen nur für PV-Anlagen auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten genutzt werden. Auf die Größe der PV-Anlage kommt es nicht an, sodass z. B. bei einem größeren Wohngebäude auch eine Großanlage von z. B. 50 kWp unter diese Regelung fällt.

- Allerdings gilt **vereinfachend**, dass diese Voraussetzungen stets als erfüllt gelten bei einer installierten Bruttoleistung der **PV-Anlage** mit **bis zu 30 kWp** laut Marktstammdatenregister. In diesem Fall muss der leistende Unternehmer die Eigenschaft des Gebäudes nicht prüfen, um den Nullsteuersatz anzuwenden. Nur bei Anlagen, die diese Leistungsgrenze überschreiten, müssen die Anwendungsvoraussetzungen geprüft werden.
- Begünstigt sind auch sogenannte **Balkonkraftwerke**, also Solarmodule, die auf dem Balkon aufgestellt und meistens mit einer Steckdose verbunden werden. Mobile Solarmodule (z. B. für Campingzwecke) sind dagegen nicht erfasst.
- Die Installation einer **Wallbox** zur Aufladung von E-Fahrzeugen unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 %.
- **Nicht begünstigt** sind dagegen z. B. Freiflächenanlagen und auch Anlagen auf anderen Gebäuden, wie z. B. reinen Gewerbeimmobilien.
- **Weitere Leistungen des Installationsbetriebs:** Nur die genannten Leistungen unterliegen dem Nullsteuersatz. Dies bedeutet, dass andere Leistungen im Zusammenhang mit der Installation der PV-Anlage den allgemeinen Regeln, also i. d. R. dem Umsatzsteuersatz von 19 %, unterliegen. Dies betrifft z. B. die Instandsetzung der Dachfläche vor der Installation der Anlage oder die Ertüchtigung der Elektroinstallation (Hausanschluss) nach den Vorgaben des Netzanschlussbetreibers.
- **Zeitliche Anwendung:** Die Anwendung des Nullsteuersatzes gilt ab dem 1.1.2023. Insoweit ist zu differenzieren: (a) Werden Anlagenkomponenten nur geliefert, ohne dass der Verkäufer die Photovoltaikanlage auch zu installieren hat, kommt es darauf an, wann die Photovoltaikanlage vollständig geliefert ist. (b) Hat der Verkäufer hingegen auch die Photovoltaikanlage zu installieren, ist entscheidend, wann die Anlage vollständig installiert ist. In diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer i. d. R. erst nach beendeter Abnahme und erfolgtem Anschluss der PV-Anlage an das inländische Stromnetz. Unerheblich ist, ob zu einem früheren Zeitpunkt Materiallieferungen erfolgten oder eine Anzahlung geleistet wurde. Damit gilt: Erfolgt die Inbetriebnahme (vollständige Leistungserbringung) noch im Jahr 2022, dann entstehen 19 % Umsatzsteuer. Liegt die Fertigstellung erst im Jahr 2023, so ist der Nullsteuersatz auf die gesamte Leistung anzuwenden.
- **Leasing-/Mietkaufverträge:** Die Anmietung von PV-Anlagen stellt keine Lieferung von PV-Anlagen dar und unterliegt daher dem Regelsteuersatz. Dagegen können Leasing- oder Mietkaufverträge je nach konkreter Ausgestaltung umsatzsteuerrechtlich als Lieferung oder als sonstige Leistung einzustufen sein. Der **Nullsteuersatz** kann **nur auf Lieferungen** angewandt werden. Insoweit sind die individuellen Verträge zu prüfen.
- **Reparatur und Wartung von PV-Anlagen:** Begünstigt ist auch der Austausch und die Installation defekter Komponenten einer Photovoltaikanlage. Reine Reparaturen oder Wartungsarbeiten ohne die gleichzeitige Lieferung von Ersatzteilen sind hingegen nicht begünstigt. Für Garantie- und Wartungsverträge gelten weiterhin 19 % Umsatzsteuer.

Hinweis:

Diese (zwingende) Anwendung des Nullsteuersatzes in den genannten Fällen muss bereits der Lieferant der Anlage bzw. das Installationsunternehmen bei der Rechnungsstellung beachten.

Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung führt allerdings nur bedingt zu einer Entlastung von steuerlichen Pflichten. So bleibt es auch zukünftig bei **folgenden steuerlichen Pflichten:**

- Mit der Einspeisung von Strom ist der PV-Anlagenbetreiber Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuergesetzes. Damit besteht weiterhin die Verpflichtung, die Aufnahme der Tätigkeit beim Finanzamt anzuzeigen.
- Auch umsatzsteuerliche Unternehmer, die von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen, müssen jährlich eine Umsatzsteuererklärung abgeben. Umsatzsteuervoranmeldungen brauchen dagegen nicht eingereicht zu werden.

cc) Umsatzsteuerfolgen aus dem Betrieb der PV-Anlage

Während des Betriebs der PV-Anlage ist aus Sicht der Umsatzsteuer zu differenzieren:

- **Wird von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht:** Die entgeltliche Einspeisung des erzeugten Stroms in das allg. Stromnetz unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist dem abnehmenden Energieversorgungsunternehmen mitzuteilen, da dieses regelmäßig per Gutschrift abrechnet. Auch die Verwendung von Strom für eigene private Zwecke unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Aus laufenden Kosten für z. B. Wartung der Anlage können in Rechnung gestellte Vorsteuern nicht geltend gemacht werden. Hinsichtlich der Anwendung der Kleinunternehmerregelung müssen Betreiber von mehreren Anlagen beachten, dass die zurzeit geltenden Umsatzschwellen von 22 000 € bzw. 50 000 € nicht überschritten werden. Bei der Berechnung ist der Gesamtumsatz aller Anlagen und ggf. auch weiterer umsatzsteuerlicher Tätigkeiten zusammenzurechnen.
- **Kommt die Kleinunternehmerregelung nicht zur Anwendung oder wird auf deren Anwendung verzichtet:** Die entgeltliche Einspeisung des erzeugten Stroms in das allgemeine Stromnetz unterliegt als Lieferung im Inland der Umsatzbesteuerung mit dem regulären Steuersatz von 19 %. Die Verwendung von Strom für eigene private Zwecke unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung. Diese ist 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 Vollaststundenzahl 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. Aus laufenden Kosten können die in Rechnung gestellten Vorsteuern geltend gemacht werden.

dd) Zusammenfassendes Beispiel

Die Wirkungsweise des neuen Nullsteuersatzes soll folgendes Beispiel verdeutlichen:

Beispiel:

Sachverhalt: Der im Übrigen nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer auftretende Stpfl. A errichtet im Januar 2023 auf seinem privaten Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Leistung von 10 kWp. Lieferung und Montage der Anlage kosten netto 20 000 €. In den Folgejahren werden aus dem Betrieb der Anlage Erlöse aus der Stromeinspeisung in das allg. Stromnetz von jährlich 500 € und ein Vorteil aus dem selbstgenutzten Strom i. H. v. 1 600 € erzielt.

Lösung: A kann von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen. Die Rechnungsstellung des Anlageninstallateurs erfolgt mit einem Umsatzsteuersatz von 0 %, sodass im Ergebnis keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird. Die Erlöse aus der Stromeinspeisung unterliegen auf Grund der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht der Umsatzsteuer. Damit ergeben sich aus dem Betrieb der PV-Anlage insgesamt keine umsatzsteuerlichen Folgen.

b) PV-Anlagen in der Einkommensteuer und Gewerbesteuer: Einführung einer Steuerbefreiung

aa) Grundsatz: Betrieb einer PV-Anlage als gewerbliche Tätigkeit

Mit der Errichtung und dem Betrieb einer PV-Anlage wird im Grundsatz eine gewerbliche Tätigkeit aufgenommen. Im Ergebnis führt allerdings der Betrieb einer kleineren PV-Anlage – so insbesondere auf dem privat genutzten Einfamilienhaus – vielfach über die Gesamtnutzungsdauer betrachtet nur zu geringen steuerlichen Konsequenzen bei der Einkommensteuer und bei der Gewerbesteuer auf Grund des Freibetrags regelmäßig gar nicht zu materiellen steuerlichen Folgen. In diesen Konstellationen besteht ein deutliches Missverhältnis zu sich ergebenden steuerlichen Gewinnermittlungspflichten und den Erklärungspflichten. Aus diesem Grund wurde nun mit Wirkung **ab dem Jahr 2022** eine recht umfassende Steuerfreistellung von Einnahmen und Entnahmen aus PV-Anlagen mit einer bestimmten Anlagengröße geschaffen.

bb) Steuerbefreiung ab 2022 – steuerliche Wirkung

Die nun ab 2022 geltende Steuerbefreiung für bestimmte PV-Anlagen hat folgende steuerliche Wirkung:

- Der Betrieb der PV-Anlage ist unverändert als steuerlich relevante Tätigkeit einzustufen, soweit mit der PV-Anlage über die Gesamtbetriebsdauer ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt wird (sog. Gewinnerzielungsabsicht). Aktuell dürfte insbesondere bei einer hohen Eigenverbrauchsquote in Anbetracht der stark gestiegenen Strombezugskosten eher seltener davon auszugehen sein, dass eine Gewinnerzielungsabsicht nicht vorliegt.
- Die Steuerbefreiung führt dazu, dass Einnahmen z. B. aus der Stromeinspeisung in das öffentliche Netz und ebenso die Entnahmen aus dem Eigenverbrauch steuerfrei gestellt werden.
- Korrespondierend sind die Ausgaben im Zusammenhang mit der PV-Anlage, wie Abschreibung, Finanzierungsaufwand und z. B. Wartungskosten, steuerlich nicht abzugsfähig.
- Im Ergebnis liegt also eine steuerlich relevante Tätigkeit vor, die aber zu einem steuerlichen Ergebnis von 0 € führt, sodass sich keine steuerlichen Folgen ergeben. Sind die Einnahmen insgesamt von der Steuerbefreiung erfasst, so sieht das Gesetz vor, dass ein steuerlicher Gewinn nicht ermittelt werden muss.

cc) Steuerbefreiung ab 2022 – Anwendungsbereich

Die Steuerbefreiung umfasst allerdings nicht sämtliche PV-Anlagen, sondern es gelten folgende Anwendungsvoraussetzungen:

- Die Steuerbefreiung gilt im Grundsatz **unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms**. Typischerweise wird bei einer Anlage auf dem selbstgenutzten Einfamilienhaus der Strom soweit wie möglich selbst verbraucht und im Übrigen in das öffentliche Stromnetz eingespeist. Die Steuerbefreiung erfasst aber auch PV-Anlagen, die ein Gewerbetreibender im Rahmen des Gewerbebetriebs errichtet. Ebenso werden Anlagen auf einem Vermietungsobjekt hinsichtlich der Stromlieferungen an Mieter erfasst.
- Der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung ist nur hinsichtlich der **Anlagengröße** der PV-Anlage auf eine Leistung von 15 kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit des Gebäudes bzw. 30 kWp je Einfamilienhaus bzw. Gewerbeimmobilie und auf eine Gesamtleistung je Stpfl. bzw. Mitunternehmerschaft von 100 kWp begrenzt. In einem ersten Schritt ist abzugrenzen, ob eine PV-Anlage unter die Steuerbefreiung fällt. Insoweit gilt eine maximale Anlagengröße je einzeltem Gebäude. Hinsichtlich der Anlagenleistung ist ausschließlich auf die "installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister" abzustellen. Dabei ist zwischen zwei Gebäudeklassen zu unterscheiden:

	maximale Anlagengröße	Anwendungsbereich	Beispiele
Buchst. a)	je Gebäude: 30 kWp	Einfamilienhäuser (einschließlich Nebengebäude) und nicht Wohnzwecken dienende Gebäude	<ul style="list-style-type: none"> – Einfamilienhaus – separate Garage eines Einfamilienhauses – Betriebsgebäude – Gebäude eines Vereins oder einer Kommune
Buchst. b)	je Gebäude: 15 kWp je Wohn- und Gewerbeeinheit	sonstige Gebäude, die nicht unter Buchst. a) fallen	<ul style="list-style-type: none"> – Wohngebäude, die keine Einfamilienhäuser sind (Mehrfamilienhaus) – gemischt genutzte Gebäude (unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt)

Ist also z. B. auf einem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Leistung von 10 kWp installiert, so wird diese Anlage von der Steuerbefreiung erfasst. Ist dagegen auf einem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Leistung von mehr als 30 kWp Leistung installiert, so fällt diese nicht unter die Steuerbefreiung. Umfasst ein Mehrfamilienhaus vier Wohneinheiten, so kann auf diesem Gebäude eine begünstigte PV-Anlage mit einer Leistung von maximal vier Wohneinheiten x 15 kWp/Wohneinheit = 60 kWp Leistung errichtet werden.

- Die Steuerbefreiung erfasst ausschließlich "auf, an oder in" den genannten Gebäuden vorhandene PV-Anlagen. Andere Anlagen, wie z. B. Freiflächenanlagen, werden damit nicht erfasst.
- Nach Abgrenzung der im Grundsatz erfassten PV-Anlagen ist die **Maximalgrenze von 100 kWp pro Stpfl.** zu prüfen. Das heißt ein Stpfl. kann mehrere begünstigte Anlagen auf verschiedenen Gebäuden unterhalten.

Beispiel:

Sachverhalt: Stpfl. A hat auf seinem privat genutzten Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Anlagengröße von 5 kWp. Daneben ist auf dem vermieteten Mehrfamilienhaus A eine Anlage mit einer Leistung von 15 kWp installiert. Auf dem Mehrfamilienhaus B mit drei Wohneinheiten ist eine Anlage mit einer Leistung von 50 kWp installiert. Weiterhin hat A eine Anlage mit einer Leistung von 30 kWp auf dem Betriebsgebäude seines Gewerbebetriebs installiert.

Lösung: Sowohl die Anlage auf dem Einfamilienhaus, die auf dem Mehrfamilienhaus A und die auf dem Betriebsgebäude halten die jeweilige maximale Anlagengröße ein. Insgesamt werden damit Anlagen mit einer Leistung von insgesamt 50 kWp erfasst, sodass auch die 100 kWp-Grenze eingehalten wird. Die Einnahmen und Entnahmen aus diesen drei Anlagen fallen also unter die Steuerbefreiung.

Die Anlage auf dem Mehrfamilienhaus B übersteigt dagegen die für dieses Gebäude geltende Grenze von 45 kWp (drei Wohneinheiten x 15 kWp/Wohneinheit), sodass die Einnahmen aus dieser Anlage nicht unter die Steuerbefreiung fallen, sondern nach den allg. steuerlichen Regeln zu erfassen sind.

- Die ab 2022 eingeführte Steuerbefreiung gilt für alle PV-Anlagen, die unter die genannten Maximalgrenzen fallen, und zwar **unabhängig davon, wann die Anlage in Betrieb genommen wurde.**

Beispiel:

Sachverhalt: Stpfl. A betreibt seit dem Jahr 2010 auf seinem privat genutzten Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Leistung von 15 kWp. Es besteht eine Gewinnerzielungsabsicht.

Lösung: Bis einschließlich zum VZ 2021 ist der Gewinn aus der PV-Anlage steuerlich zu erfassen. Ab dem VZ 2022 fällt die Anlage unter die Steuerbefreiung und die Einnahmen und Ausgaben sind im Ergebnis steuerlich nicht relevant.

Hinweis:

Die Anwendung der Steuerbefreiung und des korrespondierenden Abzugsverbots für diesbezügliche Ausgaben ist zwingend. Der Stpfl. wird damit zwar von steuerlichen Bürokratielasten befreit, finanziell aber u.U. schlechter gestellt als bislang, da ertragsteuerlich vielfach aus dem Betrieb einer solchen Anlage in den ersten Jahren auf Grund von Sonderabschreibungen steuerliche Verluste generiert werden konnten, die erst später wieder durch Gewinne ausgeglichen wurden. Diese steuerlichen Verluste minderten die Steuerbelastung aus anderen Einkunftsquellen.

Darüber hinaus existiert im Gewerbesteuerrecht eine separate Steuerbefreiung, die PV-Anlagen auf, an oder in Gebäuden bis zu einer Leistung von 30 kWp erfasst. Nach der Gesetzesbegründung soll diese gewerbesteuerliche Steuerbefreiung dazu dienen, eine IHK-Mitgliedschaft kleiner Solaranlagenbetreiber zu verhindern.

44 **Besteuerung der Energiepreispauschalen und der Gas-/Wärmepreisbremse (Dezemberhilfe)**

a) Energiepreispauschalen

Die Energiepreispauschalen unterliegen überwiegend der Besteuerung. Insoweit ist zu unterscheiden:

- **Arbeitnehmer:** Die – i. d. R. im September 2022 ausgezahlte – Energiepreispauschale von 300 € unterliegt der Lohnsteuer, aber nicht der Sozialversicherung.
- **Minijobber:** Bei Arbeitnehmern, die ausschließlich pauschal besteuerten Arbeitslohn aus einer kurzfristigen oder geringfügigen Beschäftigung oder einer Aushilfstätigkeit in der Land- und Forstwirtschaft erzielen und im gesamten Jahr 2022 keine weiteren anspruchsberechtigenden Einkünfte haben, gehört die Energiepreispauschale nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen.
- **Bezieher von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit:** Die Energiepreispauschale von 300 € wird vom Finanzamt

automatisch in der Einkommensteuerveranlagung angesetzt. Diese unterliegt der Besteuerung.

- **Rentner:** Die Energiepreispauschale unterliegt der Besteuerung. Die steuerliche Erfassung erfolgt aber nur und insoweit, als der steuerpflichtige Teil der Rente zzgl. Energiepreispauschale und ggf. anderer Einkünfte dazu führen, dass eine Einkommensteuerveranlagung erfolgt. Zu beachten ist, dass die Energiepreispauschale i. H. v. 300 € in vollem Umfang als steuerpflichtige Einnahme gilt und nicht etwa nur anteilig, wie die Rentenzahlungen. Den Bezug der Energiepreispauschale teilen die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung und der landwirtschaftlichen Alterskasse in der Rentenbezugsmitteilung der Finanzbehörde mit.
- **Versorgungsbezieher:** Die Energiepreispauschale unterliegt der Besteuerung. Mit der Auszahlung – meist im Dezember 2022 – wurde bereits Lohnsteuer einbehalten.
- **Studierende:** Studierende und Fachschülerinnen und Fachschüler erhalten eine Einmalzahlung für die gestiegenen Energiekosten i. H. v. 200 €. Die Auszahlung erfolgt erst in 2023. Die Energiepreispauschale wird nicht der Besteuerung unterliegen. Sie wird weder bei einkommensabhängigen Leistungen und Sozialleistungen noch bei Sozialversicherungsbeiträgen zu berücksichtigen sein.

b) Entlastung nach dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (Dezemberhilfe)

Die Gas-/Wärmepreisbremse in Gestalt der Entlastung im Dezember 2022 nach dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz unterliegt der Besteuerung. Insoweit sind ausdrückliche Regelungen in das Einkommensteuergesetz aufgenommen worden. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung ist aber zu differenzieren zwischen zwei Fällen:

1. Stpfl., die die Entlastungen im Rahmen einer Einkunftstätigkeit erhalten, wie z. B. ein Vermieter eines Mietobjektes und
2. Stpfl., die die Entlastung in ihrem steuerlich nicht relevanten "Privatbereich" erhalten, also z. B. für das selbstgenutzte Einfamilienhaus oder die selbstgenutzte Wohnung.

Stpfl., die die Entlastungen im Rahmen einer Einkunftstätigkeit erhalten:

Hat z. B. für ein Mehrfamilienhaus der Vermieter den Versorgungsvertrag mit dem Energieversorgungsunternehmen geschlossen und erhält dieser im Rahmen des Gasbezugs die Entlastung dadurch, dass die Vorauszahlung für den Monat Dezember 2022 gekürzt oder ausgesetzt wird, so ergibt sich steuerlich folgende Auswirkung:

- Im Dezember 2022 ergibt sich eine geringere Belastung aus dem Gasbezug, sodass sich entsprechend geringere Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergeben.
- Wenn in 2023 diese Entlastung mit der Nebenkostenabrechnung an die Mieter weitergegeben wird, bedeutet dies eine entsprechende Minderung der Nebenkosten. Mithin vermindern sich beim Vermieter die Einnahmen aus den vereinnahmten Nebenkosten.

Hinweis:

Der Vermieter muss die staatliche Entlastung über die Heizkostenabrechnung an die Mieter weitergeben. Die Höhe der Entlastung ist in der Heizkostenabrechnung gesondert auszuweisen.

Stpfl., die die Entlastung in ihrem steuerlich nicht relevanten "Privatbereich" erhalten:

Ausdrücklich wurde gesetzlich bestimmt, dass die erhaltene staatliche Entlastung steuerlich erfasst wird. Die tatsächliche Besteuerung hängt allerdings von der Höhe der insgesamt erzielten Einkünfte ab. Nur bei Überschreiten bestimmter Grenzen setzt die Besteuerung – und dann fließend – ein. Insoweit ist eine soziale Komponente verankert worden.

Beispiel:

Der ledige Stpfl. erhält eine staatliche Entlastung i. H. v. 400 €. Im Übrigen beträgt die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (Einkünfte abzgl. Sonderausgaben usw.) 80 000 €. Der zu besteuerte Teil des staatlichen Entlastungsbetrags berechnet sich folgendermaßen:

Differenz des zu versteuernden Einkommens (vor Zurechnung Entlastung) zur Untergrenze der Milderungszone (66 915 €):

$$80\,000\text{ €} - 66\,915\text{ €} = 13\,085\text{ €}$$

Breite der

Milderungszone:

$$104\,009\text{ €} - 66\,915\text{ €} = 37\,094\text{ €}$$

Zu versteuernder Anteil der Entlastungen nach § 123 Abs. 1 EStG:

$$(13\,085\text{ €} / 37\,094\text{ €}) = 0,35275 = 35,275\%$$

Damit sind bei einem zu versteuernden Einkommen von 80 000 € (vor Zurechnung der Entlastung) 35,275 % der Entlastung i. H. v. 400 € zu versteuern:

$$35,275\% \times 400\text{ €} = 141,10\text{ €}$$

Diese Berechnung erfolgt automatisch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung. Für Zusammenveranlagte verdoppeln sich die Ein- und Ausstiegsgrenzen der Milderungszone. Zeitlich erfolgt die steuerliche Erfassung erst dann, wenn die Entlastung vom Energieversorgungsunternehmen in der Endabrechnung ausgewiesen wird, i. d. R. also erst im Jahr 2023.

Hinweis:

Die Energiepreisbremsen (Gas, Wärme und Strom), welche im Ergebnis ab dem 1.1.2023 greifen sollen, unterliegen nach derzeitigem Stand nicht der Besteuerung.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im März 2023

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr
Stand: März 2023