

CONCEPTAX | Postfach 20 61 | 32010 Herford



Ihr Zeichen Ihre Nachricht vom Unser Zeichen Datum

Mandanten-Rundschreiben April bis Juni 2023

Nullsteuersatz für Photovoltaikanlagen • Grundsteuerwertbescheide • Veräußerungsgewinne bei Kryptowährungen • umsatzsteuerliche Organschaft • Höhe der Säumniszuschläge

Sehr geehrte Damen und Herren,

neben vielen steuerlichen Themen rückt nun das Thema Nachhaltigkeit verstärkt in den Fokus. Es geht diesmal nicht darum, dass uns die Bundesregierung vorschreiben will, wie wir zukünftig zu heizen haben und was wir zukünftig essen sollen. Nein, es geht um die Nachhaltigkeitsberichterstattung, eine Idee der europäischen Kommission, die nun innerhalb kürzester Zeit in nationales Recht umgesetzt werden muss. Waren bisher von diesem Thema in Deutschland rd. 500 Unternehmen betroffen, soll nun der Kreis der betroffenen Unternehmen auf rd. 15.000 Unternehmen ausgeweitet werden. Ein riesiges Bürokratiemonster mit nicht erkennbarem Mehrwert. Außer der Tatsache, dass dies zu einer erheblichen Kostenbelastung für die Unternehmen führen wird, ist auch noch vieles ungeklärt. Wir geben Ihnen in diesem Mandanten-Rundschreiben zum Einstieg einen ersten kurzen Einblick.

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

Sofern Sie Fragen haben, melden Sie sich gerne.

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 Einführung eines Umsatzsteuersatzes von 0 % für die Lieferung und Montage von Photovoltaikanlagen
- 2 Keine Identität zwischen einer Erbengemeinschaft und einer aus den Miterben gebildeten GbR
- 3 Behindertengerechter Gartenumbau keine außergewöhnliche Belastung
- 4 BFH hat gegen die Höhe der Säumniszuschläge bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau keine verfassungsrechtlichen Bedenken

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Sofortmeldepflicht in bestimmten Branchen
- 6 Kurzarbeitergeld: Korrekturen nach Abschlussprüfung und Sozialversicherungsentgelte
- 7 Keine Anwendung der Fahrtenbuchmethode bei Schätzung des Treibstoffverbrauchs des überlassenen Kfz
- 8 Geldwerter Vorteil der Beiträge zu einer Gruppenkrankenversicherung: monatlicher Zufluss und Sachbezugsfreigrenze

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Afa auf Aufwendungen für eine Homepage
- 10 Betriebsaufgabegewinn eines Architekten unter Berücksichtigung der beruflich genutzten Bürofläche im Einfamilienhaus
- 11 Ansatz pauschaler Betriebsausgaben bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten
- 12 Unklarheiten zur umsatzsteuerlichen Organschaft (nur) teilweise geklärt
- 13 Umsatzsteuer: Vereinbarungsgemäß hinausgeschobene Vereinnahmung des Entgelts ändert nichts an der Steuerentstehung
- 14 Bewirtungsaufwendungen: Seit 1.1.2023 sind zwingend die nach der Kassensicherungsverordnung geforderten Angaben zu beachten
- 15 Gebäudeabschreibung nach einer nachgewiesenen kürzeren Nutzungsdauer
- 16 Hinzurechnung von Aufwendungen für die Anmietung von Werbeflächen?

Für Personengesellschaften

- 17 Bei einer Holding-GmbH & Co. KG anfallende Kosten ggf. steuerlich nur teilweise abzugsfähig
- 18 Personenhandelsgesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft
- 19 Quotennießbrauch am Gesellschaftsanteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 20 Veräußerungsgewinne bei Kryptowährungen können steuerpflichtig sein

Für Hauseigentümer

- 21 Veräußerung eines Einfamilienhauses nach Ehescheidung
- 22 Vorsteuer aus Dachreparatur nach unsachgemäßer Errichtung einer Photovoltaikanlage kann steuerlich abzugsfähig sein
- 23 Steuerliche Behandlung der Erhaltungsrücklage/Instandhaltungsrücklage bei Eigentumswohnungen
- 24 Grundsteuerwertbescheide auf den 1.1.2022 – Prüfung und ggf. Einlegung von Rechtsmitteln

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 25 Erhebliche Ausweitung der Nachhaltigkeitsberichterstattung auch für GmbH: Der Stufenplan bis zum Geschäftsjahr 2028
- 26 Wechselseitige Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen (Anteilsrotation) unter Wert
- 27 Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft im Fall der Insolvenz
- 28 Besteuerung der Rückzahlung einer unter Nominalwert erworbenen Kapitalforderung
- 29 Anteilsverkauf: Verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft
- 30 Organschaft: Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags
- 31 Bewertung eines GmbH-Anteils mit stark disquotiert ausgestalteten Rechten
- 32 Geschäftsführerhaftung: Überwachungsverschulden, eigenes Unvermögen

Aktuelle Aspekte zur Minderung der Steuerlast – Einkommensteuererklärung für 2022 und Lohnsteuerabzug

- 33 Steuererklärung für 2022
- 34 Lohnsteuer 2023: Minderung der Lohnsteuer und Möglichkeiten der Nettolohnoptimierung

Für alle Steuerpflichtigen

1 Einführung eines Umsatzsteuersatzes von 0 % für die Lieferung und Montage von Photovoltaikanlagen

Bislang war es auch bei der Errichtung einer kleineren Photovoltaikanlage (PV-Anlage) und keiner anderen umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeit sinnvoll, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten. Dies war deshalb sinnvoll, da dann die Vorsteuer aus dem Erwerb der Anlage vom Finanzamt erstattet wurde und nur der Nettobetrag finanziert werden musste. Andererseits folgten dann auch die umsatzsteuerlichen Verpflichtungen als steuerpflichtiger Unternehmer.

Um diesen Nachteil aus der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht mehr eingehen zu müssen, wurde nun 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.

Die richtige Anwendung dieser Vorschrift ist zum einen wichtig für den ausführenden Installationsbetrieb, aber auch für den die Leistung empfangenden PV-Anlagen-Betreiber. Zur Anwendung dieser Neuregelung hat nun die FinVerw mit Schreiben des BMF Stellung genommen. Insoweit gelten folgende Grundsätze:

• Erfasste PV-Anlagen:

- Der Umsatzsteuersatz von 0 % kommt nur zur Anwendung für Lieferung/Installation von PV-Anlagen auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die zu 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. In der Nähe der genannten Wohnungen/Gebäude befindet sich eine PV-Anlage insbesondere, wenn sie auf dem Grundstück installiert ist, auf dem sich auch die betreffende Wohnung bzw. das betreffende begünstigte Gebäude befindet (z. B. Garage, Gartenschuppen, Zaun).
- Wird ein Gebäude sowohl für begünstigte als auch nicht begünstigte Zwecke verwendet (z. B. teilweise zu Wohnzwecken und teilweise zu gewerblichen Zwecken), ist grundsätzlich von einem begünstigten Gebäude auszugehen. Dies gilt nur dann nicht, wenn die unschädliche Nutzung so sehr hinter der schädlichen Nutzung zurücktritt, dass eine Anwendung der Begünstigung nicht sachgerecht wäre. Davon ist nach Ansicht der FinVerw z. B. auszugehen bei einer Hausmeisterwohnung in einem Gewerbekomplex oder wenn die auf die unschädliche Nutzung entfallenden Nutzflächenanteile weniger als 10 % der Gesamtgebäudenutzfläche ausmachen.
- Nicht begünstigt sind dagegen z. B. Freiflächenanlagen und auch Anlagen auf anderen Gebäuden, wie z. B. reinen Gewerbeimmobilien.
- Allerdings gilt vereinfachend, dass bei einer installierten Bruttoleistung der PV-Anlage laut Marktstammdatenregister von nicht mehr als 30 kWp diese Voraussetzungen stets als erfüllt gelten. 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.

Handlungsempfehlung:

Der leistende Unternehmer (Lieferant, Installateur, Elektrobetrieb usw.) hat nachzuweisen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung des Nullsteuersatzes erfüllt sind. Ausreichend für den Nachweis ist es, wenn der Erwerber erklärt, dass

- er Betreiber der Photovoltaikanlage ist und
- es sich entweder um ein begünstigtes Gebäude handelt oder die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut MaStR nicht mehr als 30 kWp beträgt oder betragen wird.

Eine solche Erklärung des Erwerbers kann auch im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung (z. B. AGB) erfolgen. Entsprechendes gilt für nachträgliche Lieferungen von Speichern, wesentlichen Komponenten und Ersatzteilen.

• **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 (insbesondere der Wechselrichter, Modulbefestigungen und Verkabelung) und einen Batteriespeicher. Weiterhin gilt dies auch für die **Montage** dieser Anlagenteile.
- **Nicht erfasst** werden Stromverbraucher für den mit der PV-Anlage erzeugten Strom, wie z. B. Ladeinfrastruktur, Wärmepumpe, Wasserstoffspeicher.
- Zu erfassen sind auch **notwendige Nebenleistungen**. Zu den Nebenleistungen der Lieferung der Photovoltaikanlage zählen u. a. die Übernahme der Anmeldung in das Marktstammdatenregister, die Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Anlage, die Montage der Solarmodule, die Kabelinstallationen, die Lieferung und der Anschluss des Wechselrichters oder des Zweirichtungszählers, die Lieferung von Schrauben und Stromkabeln, die Herstellung des AC-Anschlusses, die Bereitstellung von Gerüsten, die Lieferung von Befestigungsmaterial oder auch die Erneuerung des Zählerschranks, wenn diese vom Netzbetreiber verlangt wird bzw. auf Grund technischer Normen für den Betrieb der Photovoltaikanlage erforderlich ist.
- Vorarbeiten, wie z. B. die Reparatur oder Ertüchtigung des Daches oder die Ertüchtigung des Hausanschlusses gehören nicht zu den begünstigten Leistungen und unterliegen dem Regelsteuersatz. Anders ist dies aber dann, wenn diese Leistungen als Nebenleistung Bestandteil des Leistungspaketes des Solarinstallateurs sind.

Beispiel:

U errichtet eine PV-Anlage auf seinem Privathaus. Er beauftragt hierzu das Solarunternehmen S im Rahmen einer sog. "Paketlösung" eine PV-Anlage mit 25 kW (peak) auf seinem Gebäude zu installieren. S muss in diesem Rahmen auch den Zählerschrank erneuern und Dachbalken teilweise verstärken.

Alle von S im Rahmen einer einheitlichen Leistung (Dacharbeiten, Lieferung und Montage einer Photovoltaikanlage, Erweiterung Zählerschrank) erbrachten Arbeiten unterliegen unter den übrigen Voraussetzungen dem Nullsteuersatz.

Abwandlung:

Die Dacharbeiten werden von einem gesondert beauftragten Dachdeckerunternehmen erledigt. Dann sind diese nicht als Nebenleistung zur Lieferung/Installation der PV-Anlage zu werten und unterliegen dem regulären Umsatzsteuersatz.

- Dem Nullsteuersatz unterliegen grundsätzlich auch die Lieferungen von Aufdach-PV-Anlagen durch **Bauträger** und zwar auch dann, wenn die Anlage mit dem Gebäude geliefert wird.
- **Batterien und Speicher** unterliegen dem Nullsteuersatz, wenn diese im konkreten Anwendungsfall dazu bestimmt sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen zu speichern.
- Erfasst wird auch die **Lieferung/Montage** von PV-Modulen bei der Erweiterung einer bestehenden PV-Anlage. Im Hinblick auf die 30 kWp-Grenze ist dann aber zu beachten, dass sich diese auf die Anlage insgesamt bezieht. Wird die 30 kWp-Grenze durch die Erweiterung überschritten, ist die Vereinfachungsregelung hinsichtlich des Nachweises der Anwendung des Nullsteuersatzes auf den nachträglich ergänzten Teil nicht anwendbar. Für den bereits bestehenden Teil führt dies jedoch nicht zur nachträglichen Nichtanwendbarkeit der Vereinfachungsregelung.
- **Betreiber der PV-Anlage:** Der Nullsteuersatz erfasst nur die Lieferung an den Betreiber einer Photovoltaikanlage. Die in der Lieferkette vorausgehenden Lieferungen (z. B. an Zwischenhändler, Leasinggeber, Mietverkäufer) unterliegen hingegen dem Regelsteuersatz. Betreiber der Photovoltaikanlage ist die Person, die dem Grunde nach zum Leistungszeitpunkt als Betreiber der jeweiligen Anlage im Marktstammdatenregister registrierungspflichtig ist oder voraussichtlich registrierungspflichtig wird. Ob tatsächlich eine Registrierung im Marktstammdatenregister erfolgt (so z. B. nicht im Falle von Steckersolargeräten, sog. Balkonkraftwerken) ist für die Betreibereigenschaft nicht maßgeblich. Nachträgliche Änderungen der Person des Betreibers sind unerheblich.

- **Vermietung von PV-Anlagen nicht erfasst:** Die Vermietung von PV-Anlagen stellt keine Lieferung von PV-Anlagen dar und unterliegt daher dem Regelsteuersatz. Anders kann dies bei Leasing- oder Mietkaufverträgen je nach konkreter Ausgestaltung sein; insoweit ist die jeweilige vertragliche Ausgestaltung zu prüfen.
- **Keine Anwendung bei eigenständigen Serviceleistungen:** Der Nullsteuersatz findet keine Anwendung auf den Teil des Entgelts, der auf eigenständige Serviceleistungen entfällt, wie z. B. Wartungsarbeiten, die Einholung von behördlichen Genehmigungen oder die Versicherung der Photovoltaikanlage mit einer Haftpflicht- und Vermögensschadens-Versicherung.

Daneben ist zu prüfen, ob der **Verbrauch eines Teils des mit der PV-Anlage erzeugten Stroms für private Zwecke** umsatzsteuerliche Folgen nach sich zieht. Insoweit ist zu differenzieren:

- **Vor dem 1.1.2023 angeschaffte PV-Anlage:** Ist die Anlage vor dem 1.1.2023 angeschafft worden und ist auf die Anwendung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung verzichtet worden, so konnte bei Erwerb der PV-Anlage die in Rechnung gestellte Vorsteuer in vollem Umfang gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden. Daher unterliegt der privat verbrauchte Strom als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer. Damit wird dann der zunächst zulässige Vorsteuerabzug systemgerecht nachgelagert (anteilig) ausgeglichen. Auch nach dem 31.12.2022 ist in diesen Fällen wie bisher weiterhin grundsätzlich eine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern.

In diesen Fällen kann geprüft werden, ob nach Ablauf der fünfjährigen Bindungsfrist bei Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung dann zu dieser übergegangen wird. Dies muss für den Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden.

- **Anschaffung der PV-Anlage nach dem 31.12.2022:** Erwirbt ein Unternehmer ab dem 1.1.2023 eine Photovoltaikanlage unter Anwendung des Nullsteuersatzes, erübrigt sich mangels Steueranfall (Steuersatz 0 %) ein Vorsteuerabzug. Anders als bisher erfolgt in diesen Fällen daher keine Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe auf den selbst verbrauchten Strom. Der Verzicht auf die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe ist ein materieller Vorteil für den Anlagenbetreiber, da der privat verwendete Strom nicht mehr der Umsatzsteuer unterliegt.

Die Einspeisung von Strom in das allg. Stromnetz unterliegt allerdings weiterhin den allgemeinen Regeln. Insoweit ist zu unterscheiden:

- Kann der PV-Anlagenbetreiber von der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen, so unterliegt die Stromlieferung nicht der Umsatzsteuer. Dies ist in der Praxis dann dem Versorgungsunternehmen mitzuteilen, welches i. d. R. mittels Gutschrift über die Stromeinspeisung abrechnet. In dieser Gutschrift darf dann keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden.
- Macht der PV-Anlagenbetreiber von der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung keinen Gebrauch, z. B. weil dieser auch weiteren umsatzsteuerlichen Tätigkeiten nachgeht und die Betragsgrenzen für die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung überschritten sind (bspw. ist der PV-Anlagenbetreiber im Übrigen als selbstständiger Rechtsanwalt tätig), so unterliegt die Stromeinspeisung in das allg. Stromnetz der Umsatzsteuer.

Zeitliche Anwendung des Nullsteuersatzes:

Der Nullsteuersatz ist unter den vorgenannten Bedingungen anzuwenden für Lieferungen bzw. Leistungen, die nach dem 31.12.2022 erbracht worden sind. Lieferung und Installation einer PV-Anlage ist i. d. R. als Werklieferung einzustufen, die mit Abnahme der Leistung ausgeführt ist. Zu diesem Zeitpunkt ist der maßgebliche Steuersatz für die Leistung festzustellen. Wenn die Leistung nach dem 31.12.2022 ausgeführt und abgenommen wird, entsteht eine Umsatzsteuer von 0 %. Sind in diesem Fall bereits im Jahr 2022 Anzahlungen geleistet worden, die dem Steuersatz von 19 % unterworfen wurden, muss dies im Zeitpunkt der Ausführung der Leistung korrigiert werden. Dies gilt entsprechend für den Leistungsempfänger für einen ggf. vorgenommenen Vorsteuerabzug.

Anders kann dies im Ausnahmefall dann sein, wenn Lieferung der Anlagenteile und Installation der Anlage durch unterschiedliche Unternehmer erfolgen. Dann sind diese Leistungen getrennt

zu betrachten und die Lieferung der Anlagenteile ist mit Ausführung der Lieferung erbracht und der dann maßgebende Umsatzsteuersatz ist anzuwenden. Erfolgte also z. B. die Lieferung der Anlagenteile durch Lieferant A im Dezember 2022 und die Installation durch Unternehmer B im Januar 2023, so ist die Lieferung mit 19 % Umsatzsteuer, die Installation dagegen mit 0 % Umsatzsteuer abzurechnen.

2 Keine Identität zwischen einer Erbengemeinschaft und einer aus den Miterben gebildeten GbR

Erbfälle können zu mannigfaltigen rechtlichen Problemen führen, und dabei geht es im steuerlichen Bereich nicht nur um erbschaftsteuerliche Fragen. Vielmehr sind auch die ertragsteuerlichen Folgen zu beachten. Insoweit gilt zwar, dass der Übergang des Vermögens vom Erblasser auf die Erben als unentgeltlicher Vorgang im Grundsatz keine ertragsteuerlichen Folgen nach sich zieht. Zu beachten sind die Folgen aus der Erwirtschaftung von Erträgen des ererbten Vermögens durch die Erben.

Mit diesen Fragen hat sich jüngst der BFH auseinandergesetzt und insbesondere zur Frage Stellung bezogen, welcher Zusammenhang zwischen der Erbengemeinschaft und einer späteren, aus den Miterben gebildeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) besteht. Insoweit ist zunächst die zivilrechtliche Sicht zu beachten:

- Mit dem Erbfall fällt das Erbe von Gesetzes wegen, also ohne eine besondere Handlung, an die Erben. Wer Erbe ist, bestimmt sich im Grundsatz nach der gesetzlichen Regelung des Bürgerlichen Gesetzbuchs, ggf. nach einem vorhandenen Testament. Die Erben bilden sodann zivilrechtlich eine Erbengemeinschaft. Die Erbengemeinschaft ist keine werbende Gemeinschaft, sondern erreicht ihren Zweck schon dadurch, dass sie das Vermögen zur Befriedigung der Nachlassgläubiger und zum besten Nutzen der Miterben erhält. Anders als Personengesellschaften, die abgesehen von Gelegenheitsgesellschaften grds. auf Dauer ausgelegt sind, ist die Erbengemeinschaft von vornherein auf ihre Beendigung durch Erbauseinandersetzung angelegt. Bis zur Erbauseinandersetzung kann allerdings ggf. auch ein längerer Zeitraum vergehen.
- Die Erbauseinandersetzung kann zum einen dadurch erfolgen, dass das Erbe unter den Erben aufgeteilt wird und jeder der Erben dann einen Teil der Erbmasse zu Alleineigentum erhält. Zum anderen können die Erben aber auch das ererbte Vermögen oder ggf. auch nur Teile davon gemeinsam bewirtschaften. So kann z. B. ein ererbtes Mehrfamilienhaus gemeinsam weiter vermietet werden. Dies erfolgt dann zivilrechtlich nicht mehr in der Erbengemeinschaft, sondern im Zweifel in einer durch die (bisherigen) Miterben gebildete Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Zweck dieser GbR ist dann die gemeinsame Bewirtschaftung des Vermögens.

Der BFH stellt nun heraus, dass zwischen der Erbengemeinschaft einerseits und einer von den (bisherigen) Miterben gebildeten GbR zu unterscheiden ist. Ein Übergang von der Erbengemeinschaft zur durch die von den (bisherigen) Miterben gebildeten GbR kann nicht als identitätswahrender Formwechsel nach dem Umwandlungsgesetz erfolgen, sondern bedarf der Einzelübertragung. So muss z. B. bei der Überführung einer Immobilie in eine solche GbR ein Notar bemüht werden, was letztlich dann zur Folge hat, dass die GbR als Eigentümerin in das Grundbuch eingetragen wird.

Aus steuerlicher Sicht ist zu beachten, dass die Erbengemeinschaft verschiedene Einkunftstatbestände nebeneinander verwirklichen kann. Werden z. B. eine Immobilie und ein gewerbliches Einzelunternehmen vererbt, so werden in der Erbengemeinschaft nebeneinander Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus dem Einzelunternehmen) und aus Vermietung und Verpachtung (aus der Immobilie) durch die Erben erzielt.

Dies ist anders bei einer durch die (ehemaligen) Erben später gebildeten GbR. Für diese gelten die allgemeinen steuerlichen Regeln für Personengesellschaften. So kann eine Personengesellschaft nicht nebeneinander gewerbliche Einkünfte und Überschusseinkünfte (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen) erzielen. Bei einer solchen gemischten Tätigkeit durch eine Personengesellschaft liegen vielmehr insgesamt gewerbliche Einkünfte vor. Dem kann nur entgangen werden dadurch, dass die verschiedenen

Tätigkeiten in separaten Personengesellschaften – die die gleichen Gesellschafter haben können – ausgeübt werden.

Handlungsempfehlung:

Von besonderer Bedeutung ist ein klares und eindeutiges Auftreten der (ehemaligen) Erben nach Außen, also z. B. gegenüber Mietern einer geerbten Immobilie. So können diese "in Erbengemeinschaft" auftreten, aber auch durch Abschluss eines GbR-Vertrags und Auftreten "in GbR" als aus den (ehemaligen) Erben gebildete GbR.

Hinweis:

Im Hinblick auf das Agieren mittels GbR ist zu beachten, dass zum 1.1.2024 das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts in Kraft tritt, welches zivilrechtliche Änderungen mit sich bringt. Ab 2024 kann eine GbR nur noch dann z. B. als Eigentümerin einer Immobilie in das Grundbuch eingetragen werden, wenn die GbR selbst in das Unternehmensregister eingetragen wird und dadurch zur "eingetragenen GbR" wird.

Hinweis:

Wird eine vor dem 1.1.2023 angeschaffte Anlage veräußert oder aus dem unternehmerischen Bereich entnommen, so müssen eventuelle umsatzsteuerliche Folgen im Detail geprüft werden. Insoweit sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

3 Behindertengerechter Gartenumbau keine außergewöhnliche Belastung

Kosten in Folge einer Erkrankung können unter bestimmten Bedingungen als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend gemacht werden. Der BFH hat nun aber entschieden, dass Aufwendungen für einen behindertengerechten Umbau des zum selbstgenutzten Einfamilienhaus gehörenden Gartens nicht als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden können.

Die Umbaumaßnahme im Urteilsfall war zwar eine Folge der Verschlechterung des Gesundheitszustands der Stpfl. Die Stpfl. war jedoch nicht aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen verpflichtet, derartige Konsumaufwendungen zu tragen, sodass es sich nicht um zwangsläufige Mehraufwendungen handelte. Die Umbaukosten standen vielmehr in ihrem Belieben. Derartige Aufwendungen sind nicht vornehmlich der Krankheit oder Behinderung geschuldet, sondern anders als die krankheits- oder behindertengerechte Ausgestaltung des individuellen (existenznotwendigen) Wohnumfelds in erster Linie Folge eines frei gewählten Freizeit-/Konsumverhaltens.

Hinweis:

Als außergewöhnliche Belastung können dagegen Aufwendungen des behindertengerechten Umbaus des unmittelbaren Wohnumfelds geltend gemacht werden. Im Übrigen kann für in Anspruch genommene Handwerkerleistungen – jedenfalls für den Lohnanteil – die insoweit geltende (betragsmäßig begrenzte) Steuerermäßigung geltend gemacht werden.

4 BFH hat gegen die Höhe der Säumniszuschläge bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau keine verfassungsrechtlichen Bedenken

Wird eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstags entrichtet, so ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 % des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu entrichten. Teilweise werden diese vergleichsweise hohen Säumniszuschläge in Anbetracht des lange Zeit sehr niedrigen Zinsniveaus für verfassungsrechtlich zweifelhaft angesehen.

Der BFH hat nun aber klargestellt, dass gegen die Höhe des Säumniszuschlags auch bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Die Rechtsprechung des BVerfG zur Höhe der Nachzahlungszinsen lasse sich nach Ansicht des Gerichts nicht auf Säumniszuschläge übertragen.

Die Vollverzinsung von Steuernachzahlungen soll stark typisierend objektive Zins- und Liquiditätsvorteile erfassen, die dadurch entstehen, dass zwischen der Entstehung des Steueranspruchs und seiner Fälligkeit nach Festsetzung ein Zeitraum von mehreren Jahren liegen kann. Nachzahlungszinsen sind dementsprechend weder Sanktion noch Druckmittel,

sondern ein Ausgleich für die Kapitalnutzung. Anders ist dagegen die Funktion der Säumniszuschläge. Der im Vergleich zu den Zinsen erheblich höhere Säumniszuschlag ist in erster Linie ein Druckmittel eigener Art zur Durchsetzung fälliger Steuern und erfüllt primär eine bestrafende Funktion. Mit den Säumniszuschlägen wird das Ziel verfolgt, den Bürger zur zeitnahen Erfüllung seiner Zahlungsverpflichtungen anzuhalten und die Verletzung eben jener Verpflichtung zu sanktionieren. Die Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen ist damit nicht Haupt-, sondern nur Nebenzweck der Regelung.

Hinweis:

In Anbetracht der Höhe der Säumniszuschläge sollten in der Praxis Steuerzahlungen stets rechtzeitig erfolgen. Es empfiehlt sich, dem Finanzamt für laufende Steuerzahlungen eine Einzugsermächtigung zu erteilen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Sofortmeldepflicht in bestimmten Branchen

In bestimmten Branchen gilt (bereits seit längerem) eine Sofortmeldepflicht für neue Mitarbeiter mit dem Ziel, Schwarzarbeit und illegale Beschäftigung zu bekämpfen. Diese ist dringend zu beachten, da ansonsten empfindliche Bußgelder fällig werden können. Arbeitgeber müssen den Tag des Beginns der Beschäftigung spätestens melden, wenn der Mitarbeitende die Tätigkeit aufnimmt. Dies gilt für folgende Branchen:

- Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe,
- Schaustellergewerbe,
- Baugewerbe,
- Personenbeförderungsgewerbe,
- Speditions-, Transport- und das damit verbundene Logistikgewerbe,
- Unternehmen der Forstwirtschaft,
- Gebäudereinigungsgewerbe,
- Unternehmen, die sich am Auf- und Abbau von Messen und Ausstellungen beteiligen,
- Fleischwirtschaft,
- Prostitutionsgewerbe,
- Wach- und Sicherheitsgewerbe.

Zusätzlich müssen die Beschäftigten zur Feststellung ihrer Identität während der Arbeit ihren Personalausweis, Pass, Passersatz oder Ausweisersatz mitführen. Der Arbeitgeber muss die Mitarbeitenden darüber nachweislich schriftlich aufklären und den Nachweis in den Entgeltunterlagen aufbewahren.

Handlungsempfehlung:

Der Arbeitgeber übermittelt die Sofortmeldung mit dem Abgabegrund "20" und den persönlichen Daten des Arbeitnehmers ausschließlich elektronisch im Rahmen des DEÜV-Meldeverfahrens. Bei der Übermittlung der Meldungen wird die zentrale Empfängerbetriebsnummer der DSRV: 66667777 genutzt. Die Sofortmeldung kann aus den Entgeltabrechnungsprogrammen abgegeben werden.

Die Sofortmeldung ersetzt nicht die reguläre Anmeldung zur Sozialversicherung nach der Datenerfassungs- und -übermittlungsverordnung (DEÜV). Diese erfolgt vielmehr zusätzlich nach den üblichen Regeln.

6 Kurzarbeitergeld: Korrekturen nach Abschlussprüfung und Sozialversicherungsentgelte

Kurzarbeitergeld wird zunächst von der Bundesagentur für Arbeit im Rahmen einer vorläufigen Entscheidung gewährt. Nach Ende des Kurzarbeitergeldbezugs werden die abgerechneten Bezugszeiträume abschließend geprüft. Aktuell finden insbesondere die Abschlussprüfungen für die in den Zeiten der Corona-Pandemie gewährten Kurzarbeitergelder statt. Diese Abschlussprüfungen können zu Korrekturen des vorläufig bewilligten Kurzarbeitergeldes führen. In diesen Fällen sind die Spitzenverbände der Sozialversicherungsträger bislang davon ausgegangen, dass keine beitragsrechtlichen Korrekturen zu veranlassen sind. An dieser Meinung wird nun nicht mehr festgehalten. Nach der Verlautbarung vom 14.2.2023 gelten insoweit folgende Regelungen und Übergangsregelung:

- **Entgeltabrechnungszeiträume bis Dezember 2022:** Soweit Arbeitgeber nach den bisherigen Leitlinien verfahren haben, also im Falle der Korrektur von Kurzarbeitergeld keine beitragsrechtlichen Korrekturen veranlassen haben, wird dies für Entgeltabrechnungszeiträume bis zum Dezember 2022 nicht beanstandet.
- **Entgeltabrechnungszeiträume ab Januar 2023:** Wird in den Fällen, in denen Kurzarbeit im Betrieb wirksam vereinbart worden ist, im Zuge der abschließenden Prüfung festgestellt, dass die Voraussetzungen für die Gewährung von Kurzarbeitergeld für Entgeltabrechnungszeiträume ab Januar 2023 nicht vorgelegen haben, hat der Arbeitgeber – neben der Rückzahlung etwaiger Kurzarbeitergeldleistungen – die notwendigen beitragsrechtlichen Korrekturen vorzunehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Leistung vollständig oder nur teilweise (beispielsweise bei fehlerhaftem Ansatz der Ausfallstunden) zurückgefordert wird. Dies gilt für gegebenenfalls neben dem vermeintlichen Kurzarbeitergeld geleistete beitragsfreie Aufstockungsbeträge zum Kurzarbeitergeld entsprechend.

Hinweis:

Eine Belastung der Arbeitnehmer mit dem vom Beschäftigten zu tragenden Teil des Gesamtsozialversicherungsbeitrags kann rückwirkend nur für die drei letzten Lohnabrechnungszeiträume geltend gemacht werden. Daher wird im Regelfall der Arbeitgeber nachzuzahlende Sozialversicherungsbeiträge insgesamt tragen.

7 Keine Anwendung der Fahrtenbuchmethode bei Schätzung des Treibstoffverbrauchs des überlassenen Kfz

Der geldwerte Vorteil aus der Möglichkeit der privaten Nutzung eines Firmenwagens unterliegt bei dem Arbeitnehmer der Lohnbesteuerung. Die Ermittlung des geldwerten Vorteils erfolgt grundsätzlich nach der sog. 1 %-Regel, also durch pauschalen Ansatz von monatlich 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs bei der Erstzulassung für die private Nutzungsmöglichkeit zzgl. 0,03 % für jeden Entfernungskilometer für die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte. Bei Elektrofahrzeugen wird ggf. ein ermäßigter Prozentsatz angesetzt.

Alternativ zu dieser Pauschalmethode (1 %-Regelung) kann auch mittels eines Fahrtenbuchs die tatsächliche berufliche Nutzung einerseits und die private Nutzung andererseits ermittelt werden und der private Nutzungsanteil sodann auf die tatsächlich für das Fahrzeug angefallenen Kosten angewendet werden. An ein solches Fahrtenbuch werden aus steuerlicher Sicht sehr hohe formale Anforderungen gestellt.

Im vom BFH zu entscheidenden Streitfall lag zwar ein steuerlich anzuerkennendes Fahrtenbuch vor, jedoch waren die Treibstoffkosten des Fahrzeugs geschätzt worden. Denn die Fahrzeuge waren an einer betriebseigenen Tankstelle betankt worden, die weder über eine Anzeige der Abgabemenge noch des Abgabepreises verfügte. Das Finanzamt wendete daher die Fahrtenbuchmethode nicht an, sondern bemmaß den geldwerten Vorteil für die private Kfz-Nutzung nach Maßgabe der 1 %- und der 0,03 %-Regelung und nahm den Arbeitgeber für den Streitzeitraum mit Haftungsbescheid in Anspruch.

Der BFH hat nun die Vorgehensweise des Finanzamtes bestätigt. Ausweislich des Gesetzeswortlauts ist die Fahrtenbuchmethode nicht schon dann anzuwenden, wenn ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorgelegt wird, welches das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte zu den übrigen Fahrten nachweist. Denn die Vorschrift setzt weiter voraus, dass zum einen der Wert der Privatnutzung als Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt wird und zum

anderen, dass die durch Belege nachzuweisenden Kosten die durch das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen umfassen. Eine Schätzung von belegmäßig nicht erfassten Kosten der überlassenen Fahrzeuge schließt die Anwendung der Fahrtenbuchmethode folglich aus. Dies gilt selbst dann, wenn auf Grund der gewählten Schätzungsgrundlagen oder eines "Sicherheitszuschlags" bei der Bemessung des Nutzungsvorteils nach der Fahrtenbuchmethode vermeintlich höhere Gesamtkosten angesetzt werden, als tatsächlich entstanden sind.

Handlungsempfehlung:

Soll die Fahrtenbuchmethode angewandt werden, so erfordert dies also zwingend die Aufzeichnung der tatsächlich angefallenen Kosten.

8 Geldwerter Vorteil der Beiträge zu einer Gruppenkrankenversicherung: monatlicher Zufluss und Sachbezugsfreigrenze

Das FG Baden-Württemberg hatte darüber zu entscheiden, ob der geldwerte Vorteil der Arbeitnehmer aus einer vom Arbeitgeber abgeschlossenen Gruppenkrankenversicherung laufend monatlich anteilig zufließt – und damit die Sachbezugsfreigrenze von aktuell 50 € genutzt werden kann – oder ob ein jährlicher Zufluss vorliegt.

Im Streitfall hatte eine GmbH, die über 300 Arbeitnehmer beschäftigt, mit einer Versicherungsgesellschaft eine betriebliche Gruppenversicherung für ihre Arbeitnehmer abgeschlossen. Versichert wurden **Zusatzleistungen zur Krankenversicherung** (Vorsorge, Reise, Zahnbehandlung, Zahnersatz). Die Stpfl. war Versicherungsnehmerin, Hauptversicherte waren die Arbeitnehmer der Stpfl. Die Teilnahme an der Gruppenversicherung muss für die einzelne Versicherung zu dem Zeitpunkt beginnen, zu dem die Zugehörigkeit zum versicherbaren Personenkreis begann. Nach den "Versicherungsbedingungen für die betriebliche KV-Auslandsreise-Krankenversicherung (Gruppenversicherung)" müssen die Beiträge für die Versicherung als laufende Monatsbeiträge gezahlt werden. Sie waren als Monatsbeiträge kalkuliert. Wenn die Versicherungsnehmerin mehrere Monatsbeiträge im Voraus zahlte, erhielt sie einen Nachlass. Dieser betrug 4 % bei jährlicher Vorauszahlung.

Die Stpfl. unterrichtete ihre Arbeitnehmer mit Schreiben vom 14.6.2012 über die Möglichkeit zur Erlangung des Versicherungsschutzes. Ein Wahlrecht der Arbeitnehmer zwischen Versicherungsleistung und Geldzahlung war nicht vorgesehen. Die mit den Arbeitnehmern abgeschlossenen Arbeitsverträge enthielten keine Regelungen zur Gewährung von Krankenversicherungsschutz. Die Stpfl. leistete die Beiträge jährlich als Einmalzahlung. Sie beliefen sich je Arbeitnehmer auf Beträge zwischen 99,19 € und 432,92 €.

Das Finanzamt war nun der Auffassung, dass die geldwerten Vorteile aus der Gewährung des Versicherungsschutzes den Arbeitnehmern nicht laufend monatlich zufließen, sondern einmalig im Zeitpunkt der jährlichen Vorauszahlung an die Versicherungsgesellschaft. Somit sollte die Sachbezugsfreigrenze nicht zur Anwendung kommen.

Dies sieht das FG nun anders. Es handele sich bei dem von der Stpfl. an deren Arbeitnehmer zugewandten Versicherungsschutz um laufenden Arbeitslohn, der den Arbeitnehmern regelmäßig und nicht einmalig im Kalenderjahr mit der Zahlung der Beiträge durch die Stpfl. an die Versicherungsgesellschaft zugeflossen sei. Im Zeitpunkt der jährlichen Beitragszahlung durch die Stpfl. hätte den Arbeitnehmern noch kein unentziehbarer Rechtsanspruch auf Versicherungsschutz für das Versicherungsjahr zugestanden. Er sei vielmehr abhängig vom Fortbestand des jeweiligen Dienstverhältnisses gewesen. Im Falle einer Beendigung des jeweiligen Dienstverhältnisses sei auch der Versicherungsschutz entfallen.

Hinweis:

Hierdurch unterscheidet sich der vorliegende Fall von der Besteuerung des Sachbezugs bei dem vergünstigten Erwerb einer Jahresnetzkarte (**Jobticket**), bei dem der Arbeitgeber sein Leistungsversprechen durch die Aushändigung des Fahrscheins einmalig erfüllt. In der Folge haben die Arbeitnehmer keine Ansprüche mehr gegen den Arbeitgeber, sondern nur noch gegenüber dem Verkehrsunternehmen, das die Beförderungsleistungen zu erbringen hat.

Dagegen hat der BFH entschieden, dass Sachbezüge auf Grund der Teilnahme an einem **Firmenfitness-Programm** laufender Arbeitslohn sind, wenn der Arbeitgeber sein vertragliches Versprechen, den teilnehmenden Arbeitnehmern die Nutzung bestimmter Finesseinrichtungen zu ermöglichen, fortlaufend durch Einräumung der tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit erfüllt.

Entscheidend ist also, ob der Anspruch immer nur für einen Monat gewährt wird und entziehbar ist, z. B., wenn der Arbeitnehmer aus dem Unternehmen ausscheidet. Insoweit ist stets der jeweilige Einzelfall sorgfältig zu gestalten. Ggf. ist die steuerliche Behandlung mittels Lohnsteueranrufungsauskunft abzuklären.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 AfA auf Aufwendungen für eine Homepage

Aufwendungen für die Erstellung einer Homepage sind grundsätzlich auf Grund der mehrjährigen Nutzbarkeit zu aktivieren und können nur über die Abschreibung geltend gemacht werden. Die OFD Frankfurt a.M. hat nun mitgeteilt, dass insoweit von einer Nutzungsdauer von drei Jahren ausgegangen werden kann.

Dies vor dem Hintergrund, dass die FinVerw für die Abschreibung bestimmter Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung den Ansatz einer Nutzungsdauer von einem Jahr zulässt (verbunden mit dem Ansatz der vollen Jahres-AfA im Jahr der Anschaffung), was im Ergebnis eine Sofortabschreibung bedeutet. Aufwendungen für eine Homepage fallen aber nicht unter den Anwendungsbereich dieser Regelung.

Handlungsempfehlung:

Im Übrigen kann die Nutzung der "Sofortabschreibung" von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung steuerlich sehr vorteilhaft sein. Dies ändert allerdings nichts an der Tatsache, dass diese Wirtschaftsgüter in das Anlageverzeichnis aufzunehmen sind. Dann ist aber die Nutzungsdauer mit einem Jahr anzusetzen, sodass die Investitionskosten als Abschreibung unmittelbar im Jahr der Anschaffung aufwandswirksam werden.

10 Betriebsaufgabegewinn eines Architekten unter Berücksichtigung der beruflich genutzten Bürofläche im Einfamilienhaus

Im Streitfall nutzte ein Architekt eine Bürofläche im ansonsten selbst genutzten Einfamilienhaus. Anfang 2014 veräußerte der Stpfl. die Immobilie. Im Juni 2014 erklärte er eine Betriebsaufgabe. Bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns berücksichtigte dieser auch den Erlös aus der Veräußerung der Bürofläche. Der insoweit anzusetzende Wert stand aber im Streit. Insoweit war strittig, ob auch ein Teil des Gartens in die Ermittlung des Veräußerungserlöses einzubeziehen war.

Das Grundstück war 449 qm groß, wovon ca. 151 qm auf den Garten entfielen, und mit einem denkmalgeschützten ehemaligen Klostergebäude bebaut. Der Stpfl. erwarb das Grundstück im Jahr 1995 und renovierte das Gebäude umfassend. Im Rahmen dieser Baumaßnahmen wurde die Gartenfläche bis zu einer Tiefe von ca. 120 cm komplett ausgekoffert; es wurden teure Gewächse, wie beispielsweise eine Säuleneiche, eingebracht. Fortan wurde das Gebäude als Einfamilienhaus mit Architekturbüro und Mietwohnung genutzt; nach der Renovierung betrug die Gesamtfläche des Gebäudes 339,76 qm, wovon 76,86 qm (22,62 %) auf das Büro des Stpfl. entfielen; eine Zugangsmöglichkeit zum Garten von dem im Dachgeschoss befindlichen Büro bestand nicht. Das Büro war dem Betriebsvermögen des Stpfl. zugeordnet.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 25.2.2014 veräußerte der Stpfl. das streitgegenständliche Grundstück zu einem Kaufpreis i. H. v. 850 000 €. Ausweislich des Kaufvertrages entfiel ein Betrag i. H. v. 70 000 € auf den Grund und Boden, 680 000 € auf das Gebäude und 100 000 € auf den Garten. In der Einkommensteuererklärung 2014 erklärte der Stpfl. bei der Ermittlung des Aufgabegewinns im Rahmen seiner freiberuflichen Tätigkeit aus der Veräußerung des streitgegenständlichen Grundstücks hinsichtlich der auf sein Büro entfallenden Flächen einen Betrag i. H. v. 165 000 €. Diesen Betrag ermittelte er, indem er von dem Kaufpreis i. H. v. 850 000 € den nach dem Kaufvertrag auf den Garten entfallenden Betrag i. H. v. 100 000 € subtrahierte und von der Differenz i. H. v. 750 000 € einen Anteil i. H. v. 22 % berücksichtigte.

Das Finanzamt war dagegen der Ansicht, dass der Garten anteilig mit zu berücksichtigen sei und errechnete den Wert der Bürofläche mit 22 % von 850 000 €, also dem gesamten Kaufpreis für das Grundstück.

Das FG Münster bestätigte nun aber die Ansicht des Stpfl. Der auf einen Garten entfallende Anteil des Veräußerungspreises entfällt auf den Garten als selbstständiges Wirtschaftsgut und ist damit nicht Teil des Veräußerungspreises für dem Betriebsvermögen zugeordnete Büroflächen auf dem Grundstück, wenn der Garten keinen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu den Büroflächen aufweist. Dieser Zusammenhang bestand wegen der fehlenden direkten Zugangsmöglichkeit von den im Dachgeschoss befindlichen Büroflächen zum Garten und der rein privaten Nutzung des Gartens im Urteilsfall nicht. Auch sei der Garten nicht von dem Wirtschaftsgut Grund und Boden erfasst, da sich dieser aufgrund der aufwändig hergestellten bzw. umfangreichen Umgestaltung mit besonderen Gestaltungselementen von einem lediglich einfach gestalteten Garten abgrenzte.

Hinweis:

Das FG hatte auch keine Bedenken im Hinblick auf die vertraglich vorgenommene Kaufpreisaufteilung. Weder bestanden Anhaltspunkte dafür, dass der Kaufpreis nur zum Schein bestimmt worden ist oder dass die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs gegeben sind. Dies unterstreicht, dass in der Praxis eine (angemessene) Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag vorgenommen werden sollte.

11 Ansatz pauschaler Betriebsausgaben bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten

Die steuerlichen Einkünfte sind im Grundsatz anhand einer Gewinnermittlung zu ermitteln. Dabei können Betriebsausgaben nur insoweit angesetzt werden, als diese tatsächlich angefallen und nachgewiesen werden. Bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten lässt die FinVerw aus Vereinfachungsgründen den Ansatz pauschaler Betriebsausgaben zu. Diese Pauschalsätze sind nun **ab 2023** angehoben worden:

- bei **hauptberuflicher selbstständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit** auf 30 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 3 600 € jährlich (bis VZ 2022: 2 455 €),
- bei **wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Nebentätigkeit** (auch Vortrags- oder nebenberufliche Lehr- und Prüfungstätigkeit), soweit es sich nicht um eine nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder usw. handelt, deren Einnahmen bis zu 3 000 € im Jahr steuerfrei gestellt sind, auf 25 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 900 € jährlich (bis VZ 2022: 614 €). Der Höchstbetrag von 900 € kann für alle Nebentätigkeiten, die unter die Vereinfachungsregelung fallen, nur einmal angesetzt werden.

Handlungsempfehlung:

Stets können etwaige höhere Betriebsausgaben nachgewiesen werden. Insoweit kann jahresweise geprüft werden, ob der Ansatz der tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben oder der Pauschalen günstiger ist. Gegebenenfalls kann auch aus Vereinfachungsgründen auf eine Aufzeichnung der Betriebsausgaben verzichtet werden, wenn absehbar ist, dass die Pauschalansätze nicht überschritten werden.

12 Unklarheiten zur umsatzsteuerlichen Organschaft (nur) teilweise geklärt

Die inländische Regelung zur umsatzsteuerlichen Organschaft, also die zusammengefasste steuerliche Erfassung von mehreren rechtlich selbstständigen Unternehmen als ein Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinne stand grundsätzlich in Frage. Insbesondere die Vereinbarkeit der Bestimmung des Organträgers zum einzigen Stpfl. für die Umsätze der Organschaft mit dem Unionsrecht war strittig. Insoweit hat aber der Europäische Gerichtshof nun bestätigt, dass der nationale Gesetzgeber den Organträger zum einzigen Stpfl. einer Gruppe von Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, bestimmen kann, wenn der Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen.

Allerdings sind an das Merkmal der finanziellen Eingliederung als Voraussetzung für das Bestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft punktuell andere Anforderungen zu stellen als nach der bisherigen Rechtsprechung und Praxis. Dies stellt der BFH nun in der Entscheidung

vom 18.1.2023 als Nachfolgeentscheidung zu der vorgenannten Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs) heraus. Zwar erfordert die **finanzielle Eingliederung** im Grundsatz, dass dem Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zusteht. Eine finanzielle Eingliederung liegt aber auch dann vor, wenn die erforderliche Willensdurchsetzung dadurch gesichert ist, dass der Gesellschafter zwar über nur 50 % der Stimmrechte verfügt, er aber eine Mehrheitsbeteiligung am Kapital der Organgesellschaft hält und er den einzigen Geschäftsführer der Organgesellschaft stellt.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist zu prüfen, ob nach dieser geänderten Rechtsprechung in bislang nicht angenommenen Fällen nun eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. Zu beachten ist, dass eine solche umsatzsteuerliche Organschaft stets und ohne weiteres vorliegt, wenn ein Unternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Rechtsfolge ist insbesondere, dass dann nur der Organträger die Umsatzsteuer für die gesamte Organgruppe schuldet.

Allerdings hat der BFH nun erneut eine Frage zur steuerlichen Behandlung solcher Strukturen dem Europäischen Gerichtshof vorgelegt. Und zwar geht es um die wichtige Frage, wie Leistungen zwischen einzelnen rechtlich selbstständigen Einheiten einer solchen umsatzsteuerlichen Organschaft behandelt werden. Nach bisherigem Verständnis unterliegen solche Leistungen nicht der Umsatzbesteuerung. Dies kann insbesondere in den Fällen ganz erhebliche materielle Bedeutung erlangen, in denen der Leistungsempfänger nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, wie z. B. häufig bei der Vermietung von Immobilien oder z. B. auch beim Betrieb eines Krankenhauses. In diesen Konstellationen verhilft die umsatzsteuerliche Organschaft nach bisherigem Verständnis dazu, dass solche **Innenumsätze** nicht zu einer endgültigen Belastung mit Umsatzsteuer führen.

Der BFH legt dem Europäischen Gerichtshof nun explizit (unter anderem) die Frage zur Beurteilung vor, ob entgeltliche Leistungen zwischen Personen innerhalb einer umsatzsteuerlichen Organschaft jedenfalls dann dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn der Leistungsempfänger nicht (oder nur teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ansonsten die Gefahr von Steuerverlusten besteht. Eine solche Vorlage an den Europäischen Gerichtshof ist deshalb geboten, weil das nationale Umsatzsteuerrecht die EU-weite Mehrwertsteuersystemrichtlinie umsetzt und letztlich der Europäische Gerichtshof dafür Sorge trägt, dass das innerhalb der EU einheitliche Mehrwertsteuersystem auch nach einheitlichen Regeln ausgelegt wird.

Hinweis:

Damit sind (weiterhin) wichtige Fragen zur umsatzsteuerlichen Organschaft ungeklärt. In der Praxis kann dies zu erheblicher Rechtsunsicherheit führen. Unter Hinzuziehung fachlichen Rats sollten solche Fälle und das darin bestehende materielle Risiko aufgedeckt werden.

13 Umsatzsteuer: Vereinbarungsgemäß hinausgeschobene Vereinnahmung des Entgelts ändert nichts an der Steuerentstehung

Im Regelfall der Sollversteuerung entsteht die Umsatzsteuer mit der Leistungsausführung. Der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts spielt insoweit keine Rolle. Anders ist dies nur ausnahmsweise dann, wenn zulässigerweise die Istversteuerung gewählt wird, wie z. B. häufig bei Freiberuflern.

Der BFH hat nun klargestellt, dass auch eine vereinbarungsgemäß hinausgeschobene Vereinnahmung des Entgelts nichts an dem Zeitpunkt der Steuerentstehung ändert. Im Urteilsfall hatte der Unternehmer eine Photovoltaikanlage errichtet und mit dem Betreiber vereinbart, dass das Entgelt hierfür nur insoweit geschuldet wird, als es durch Einnahmen aus der Stromspeisung beglichen werden kann.

Hinweis:

Für den leistenden Unternehmer ist dies finanziell ungünstig, da dieser die Umsatzsteuer bereits mit Leistungsausführung an das Finanzamt abführen muss, das Entgelt aber möglicherweise erst deutlich später vom Kunden erhält.

14 Bewirtungsaufwendungen: Seit 1.1.2023 sind zwingend die nach der Kassensicherungsverordnung geforderten Angaben zu beachten

Die FinVerw hatte mit Schreiben v. 30.6.2021 zu den Nachweisanforderungen bei Bewirtungsaufwendungen Stellung genommen und die Anforderungen teilweise verschärft. Hinsichtlich der verschärfenden Anforderungen wurde eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2022 gewährt, die nun ausgelaufen ist.

Zum Hintergrund: Der Abzug von Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben ist zwingend an die Einhaltung bestimmter Formerfordernisse geknüpft. So muss zeitnah ein schriftlicher Nachweis über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie die Höhe der Aufwendungen geführt werden. Grundsätzlich ist ein formloses Dokument (Bewirtungsbeleg als Eigenbeleg) ausreichend, welches vom Stpfl. unterschrieben werden muss. Bei Bewirtung in einem Bewirtungsbetrieb (Restaurant o. ä.) ist zum Nachweis die Rechnung über die Bewirtung beizufügen. Diese Rechnung muss den umsatzsteuerlichen Anforderungen an eine Rechnung genügen. Sie muss maschinell erstellt und elektronisch aufgezeichnet sein. Bei Rechnungen mit einem Gesamtbetrag bis zu 250 € (Kleinbetragsrechnungen) reichen die vereinfachten Anforderungen aus.

Nunmehr sind zwingend die Anforderungen an den Bewirtungsbeleg zu beachten, die gelten, wenn der Bewirtungsbetrieb ein **elektronisches Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion** verwendet:

- Dann werden für den Betriebsausgabenabzug nur maschinell erstellte, elektronisch aufgezeichnete und mit Hilfe einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) abgesicherte Rechnungen anerkannt. Der Bewirtungsbetrieb ist in diesen Fällen verpflichtet, mit dem elektronischen Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion Belege über die Geschäftsvorfälle zu erstellen.
- Rechnungen in anderer Form, z. B. handschriftlich erstellte oder nur maschinell erstellte, erfüllen die Nachweisvoraussetzungen nicht; die darin ausgewiesenen Bewirtungsaufwendungen sind vollständig vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.
- Soweit der Beleg mit einer Transaktionsnummer, der Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder der Seriennummer des Sicherheitsmoduls versehen wurde, kann der Stpfl. grundsätzlich auf die Ordnungsmäßigkeit vertrauen.
- Werden Bewirtungsleistungen zu einem späteren Zeitpunkt als dem Tag der Bewirtung in Rechnung gestellt und unbar bezahlt (z.B. bei der Bewirtung eines größeren Personenkreises im Rahmen einer geschlossenen Veranstaltung) oder sind in dem bewirtenden Betrieb ausschließlich unbare Zahlungen möglich, ist die Vorlage eines Belegs eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kassenfunktion nicht zwingend erforderlich. In diesem Fall ist der Rechnung der Zahlungsbeleg über die unbare Zahlung beizufügen.
- Werden für Gäste eines Unternehmens Verzehrgutscheine ausgegeben, gegen deren Vorlage die Besucher auf Rechnung des Unternehmens in einem Bewirtungsbetrieb bewirtet werden, reicht für den Betriebsausgabenabzug die Vorlage der Abrechnung über die Verzehrgutscheine aus.

Handlungsempfehlung:

Anpassen an diese Anforderungen sind **Reisekostenrichtlinien** u.Ä., damit ordnungsgemäße Rechnungen vorliegen und der Betriebsausgabenabzug insoweit nicht gefährdet ist. Bewirtungsbelege sollten in der Buchhaltung sorgfältig auf die Einhaltung der formalen Anforderungen hin kontrolliert werden.

15 Gebäudeabschreibung nach einer nachgewiesenen kürzeren Nutzungsdauer

Steuerlich erfolgt die Gebäudeabschreibung grundsätzlich nach gesetzlich festgeschriebenen Nutzungsdauern und daraus abgeleiteten AfA-Sätzen. Insoweit gilt insbesondere:

Gebäude	gesetzlich angenommene Nutzungsdauer	gesetzlich angesetzter AfA-Satz
Gebäude des Betriebsvermögens, das nicht Wohnzwecken dient und		

Gebäude	gesetzlich angenommene Nutzungsdauer	gesetzlich angesetzter AfA-Satz
– für das der Bauantrag nach dem 31.3.1985 und vor dem 1.1.2001 gestellt wurde	25 Jahre	4 %
– für das der Bauantrag nach dem 31.12.2000 gestellt wurde	33 1/3 Jahre	3 %
Gebäude, das die vorgenannten Voraussetzungen nicht erfüllt und das		
– nach dem 31.12.2022 fertiggestellt wurde	33 1/3 Jahre	3 %
– vor dem 1.1.2023 und nach dem 31.12.1924 fertiggestellt wurde	50 Jahre	2 %
– vor dem 1.1.1925 fertiggestellt wurde	40 Jahre	2,5 %

Möglich ist aber auch der Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer, wenn dies für das konkrete Gebäude nachgewiesen wird. Entscheidend ist, ob das Gebäude vor Ablauf des sich aus den gesetzlichen Bestimmungen ergebenden AfA-Zeitraums objektiv betrachtet technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist. Auszugehen ist regelmäßig von der technischen Nutzungsdauer, also dem Zeitraum, in dem sich das Gebäude substanztechnisch abnutzt. Technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer fallen in der Regel zusammen. Sofern die wirtschaftliche Nutzungsdauer ausnahmsweise kürzer als die technische Nutzungsdauer ist, können sich die Stpfl. hierauf berufen. Ausgangspunkt für die Beurteilung des technischen Verschleißes ist die Nutzungsdauer der Tragstruktur des Bauwerks (Dachkonstruktion, tragende Innen- und Außenwände, Geschossdecken und Fundament) als Hauptbestandteil des Gebäudes.

Zum **Nachweis einer tatsächlich kürzeren technischen Nutzungsdauer** hat die FinVerw ausführlich Stellung genommen. Zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer des Gebäudes gelten nach Auffassung der FinVerw folgende Grundsätze:

- Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ist durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, zu erbringen.
- Im Rahmen des Nachweises ist der Zustand des Gebäudes in seinen die Nutzungsdauer bestimmenden Elementen (Tragstruktur des Bauwerks) darzustellen und begründet darzulegen, weshalb am Ende der geltend gemachten (kürzeren) Nutzungsdauer voraussichtlich keine wirtschaftlich sinnvolle (anderweitige) Nachfolgenutzung mehr möglich ist und kein Restwert mehr vorhanden ist. Ein Bausubstanzgutachten ist nicht zwingend erforderlich.
- Dagegen ist die bloße Übernahme einer Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten aus Sicht der FinVerw nicht als Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer geeignet. Auch der alleinige Verweis auf die Modellansätze für die Gesamtnutzungsdauer i. V. m. dem Modell zur Ermittlung der Restnutzungsdauer bei Modernisierungen nach der Anlage 1 und 2 der Immobilienwertermittlungsverordnung ist nicht ausreichend. Der Gutachtenszweck muss sich vielmehr ausdrücklich auf den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer richten und zwingend die maßgeblichen Determinanten (technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten) berücksichtigen.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollten diese Anforderungen stets beachtet werden. Bei materiell bedeutsamen Fällen ist ein entsprechendes Gutachten einzuholen.

Hinweis:

Besonderheiten gelten bei besonderen Betriebsgebäuden und bestimmten Gebäudeteilen, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind:

- Für bestimmte betrieblich genutzte Gebäude, wie z. B. **Hallen in Leichtbauweise** oder bei Ställen und Schuppen, kann sich jeweils in Abhängigkeit von der Bauart, der Bauweise und der Nutzung aus den amtlichen AfA-Tabellen eine kürzere Nutzungsdauer ergeben.
- Die Abschreibung kann auch z. B. bei **Ladeneinbauten**, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinbauten i. d. R. nach den in den amtlichen AfA-Tabellen enthaltenen Richtwerten bemessen werden.
- Bei **Mietereinbauten** und -umbauten kann sich abweichend zu den für das Gebäude geltenden typisierten AfA-Sätzen eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer auf Grund einer ggf. kürzeren Mietdauer ergeben.

16 Hinzurechnung von Aufwendungen für die Anmietung von Werbeflächen?

Ein häufiger und materiell auch bedeutsamer Streitpunkt in der Praxis ist die Hinzurechnung von Miet-/Pachtaufwendungen bei der Gewerbesteuer. Umstritten und höchstrichterlich noch nicht geklärt ist die Frage, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen für die Anmietung von Werbeflächen (anteilig) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer wieder hinzuzurechnen sind.

Hierzu ist hinzuweisen auf die Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg. Im Urteilsfall betrieb der Stpfl. eine im Sachverhalt als "B-Park" bezeichnete Einrichtung – offenbar einen Freizeitpark – und warb über Werbedienstleister für sein Unternehmen auf Flächen an U-Bahnen, S-Bahnen, Straßenbahnen, Bahnhöfen, anderweitigem öffentlichem Raum, an Autobahnen und in Gaststätten. Die genutzten Flächen standen nicht im Eigentum der eingeschalteten Dienstleister. Das Finanzamt wollte die Aufwendungen für die Nutzung der Werbeflächen der Gewerbesteuerhinzurechnung unterwerfen. Das FG hat dagegen die Hinzurechnung abgelehnt. Entscheidungserheblich für das Gericht war, dass nach dessen Ansicht die angemieteten Werbeflächen nicht zum fiktiven Anlagevermögen der Stpfl. gehörten, da es der Gegenstand ihres Unternehmens nicht gebot, ein derartiges Wirtschaftsgut ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorzuhalten. Der Geschäftszweck erforderte es nicht, Werbeträger im Anlagevermögen vorzuhalten. Vielmehr war es die freie und regelmäßig neu vorzunehmende Entscheidung der Stpfl., ob und in welchem Umfang sie aus Werbezwecken Werbeflächen nutzen wollte.

Hinweis:

Damit entscheidet das FG ausdrücklich anders als das Niedersächsische FG in der Entscheidung vom 11.11.2021. In dieser Entscheidung ging es um Aufwendungen für die Überlassung von Werbeflächen, u. a. Banden- und Trikotwerbung. Die Revisionsverfahren beim BFH bleiben abzuwarten.

Für Personengesellschaften

17 Bei einer Holding-GmbH & Co. KG anfallende Kosten ggf. steuerlich nur teilweise abzugsfähig

Vereinnahmt eine gewerbliche Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschafter Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, so sind diese zu 40 % steuerfrei gestellt. Dies geschieht mit dem Ziel, eine mehrfache ungemilderte Belastung sowohl auf Ebene der Kapitalgesellschaft (dort mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) als auch bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft mit Einkommensteuer zu vermeiden. Diese teilweise Steuerfreistellung der Gewinnausschüttung hat aber auch zur Konsequenz, dass wirtschaftlich damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben entsprechend nur zu 60 % steuerlich berücksichtigt werden dürfen.

Insoweit ist nun nicht abschließend geklärt, welche Kosten mit den teilweise steuerfreien Gewinnausschüttungen in "wirtschaftlichem Zusammenhang" stehen. Das FG Köln hatte nun

insoweit über einen in der Praxis nicht selten vorkommenden Fall zu entscheiden. Im Urteilsfall ging es um eine GmbH & Co. KG, deren Tätigkeit ausschließlich darin bestand, Anteile an der A Verwaltungs- und Beteiligungs-GmbH zu halten. Im Streit stand nun, ob die Kosten für die Erstellung eines Konzernabschlusses sowie allgemeine Verwaltungskosten (u. a. Rechts- und Beratungskosten, IHK-Beiträge und Kontoführungskosten) dem teilweisen Abzugsverbot unterfallen.

Das FG Köln hat hierzu entschieden, dass Konzernabschlusskosten und Gemeinkosten einer Holdinggesellschaft, deren einzige Tätigkeit im Halten einer GmbH-Beteiligung besteht, in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den hieraus erzielten Einnahmen stehen und damit nur zu 60 % steuerlich berücksichtigt werden dürfen. Da im Urteilsfall die gesamten Aufwendungen der Stpfl. keiner anderen Einkunftsquelle zuzuordnen waren, weil die Tätigkeit der GmbH & Co. KG allein im Halten der Beteiligung bestand, standen zwangsläufig sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit den teilweise steuerfreien Einnahmen aus der GmbH und unterlagen somit dem teilweisen Abzugsverbot.

Hinweis:

Diese Frage ist bislang höchstrichterlich noch nicht geklärt. Daher bleibt das nun beim BFH anhängige Revisionsverfahren abzuwarten. In der Praxis muss allerdings das Risiko gesehen werden, dass in solchen Konstellationen das Finanzamt den steuerlichen Abzug auch von allgemeinen Verwaltungskosten teilweise versagt.

18 Personenhandelsgesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft

Mittlerweile ist unstrittig, dass auch eine Personenhandelsgesellschaft mit einer "kapitalistischen Struktur" – insbesondere also eine GmbH & Co. KG – Organgesellschaft im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft sein kann. Dies hat nun nochmals der BFH in der Entscheidung bestätigt, andererseits aber auch Bedingungen gestellt, die erfüllt sein müssen, damit eine solche GmbH & Co. KG als Organgesellschaft anerkannt werden darf. Insbesondere muss sichergestellt werden, dass dann entsprechende Folgerungen bei dem umsatzsteuerlichen Organträger getroffen werden, damit die Besteuerung insgesamt richtig erfolgt.

Der Entscheidungssachverhalt stellte sich wie folgt dar: Es ging um die A-GmbH & Co. KG (KG). Gesellschafter der KG waren im Jahr 2010 (Streitjahr) die A-Verwaltungs-GmbH als Komplementärin ohne eigenen Kapitalanteil (Komplementär-GmbH) sowie die beiden Kommanditisten VA mit einem Kapitalanteil von 80 % und SA mit 20 %. Bei der KG bedurften Gesellschafterbeschlüsse nach dem Gesellschaftsvertrag grundsätzlich der einfachen Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Gesellschafter der Komplementär-GmbH waren im Streitjahr ebenfalls VA zu 80 % und SA zu 20 %. Einziger Geschäftsführer war VA. VA verpachtete der KG mit Pachtvertrag aus 2008 das Betriebsgrundstück und diverse Maschinen, die wesentliche Betriebsgrundlagen der KG waren.

Zunächst gingen die Beteiligten davon aus, dass keine umsatzsteuerliche Organschaft bestand. Die KG gab in 2011 eine nicht zustimmungsbedürftige Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ab mit einer Umsatzsteuer von ... €, die vollständig bezahlt wurde. VA erklärte seine entgeltlichen Umsätze aus der Verpachtung der Betriebsgrundlagen ebenfalls mit einer Umsatzsteuererklärung 2010 vom 26.8.2011.

Die KG gab am 29.12.2015 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ab, in der sie keine Umsätze mehr erklärte. Der Stpfl. beantragte, das Bestehen einer Organschaft zwischen VA als Organträger und der KG als Organgesellschaft festzustellen. Änderungsanträge für VA als Organträger wurden nicht gestellt; insoweit lief am 31.12.2015 die Festsetzungsfrist ab.

Der BFH bestätigt, dass in der vorliegenden Konstellation nach der neueren Rechtsprechung eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. Dies hat zur Folge, dass die Außenumsätze der GmbH & Co. KG grundsätzlich nicht von dieser, sondern von VA als Organträger zu erklären sind und dieser insoweit die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen hat. Allerdings stellt das Gericht auch heraus, dass eine Änderung der Besteuerung für die GmbH & Co. KG, also eine Anwendung der neueren Rechtsprechung, voraussetzt, dass der Organträger für seine Steuerfestsetzung einen Änderungsantrag stellt.

Zum Vorliegen der umsatzsteuerlichen Organschaft im Streitfall führt der BFH aus:

- Im Streitfall war VA auf Grund der Verpachtung an die KG Unternehmer. Auch die KG übte eine unternehmerische Tätigkeit aus.
- Die KG war in das Unternehmen des VA finanziell eingegliedert, da VA über die Mehrheit der Stimmrechte bei der KG verfügte. Die wirtschaftliche Eingliederung ergab sich aus der Verpachtung von für das Unternehmen der KG wesentlichen Betriebsgegenständen durch VA. Die organisatorische Eingliederung folgte daraus, dass VA einziger Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH war, die allein für die KG geschäftsführungs- und vertretungsbefugt war.
- VA war damit in der Lage, seinen Willen bei der Organgesellschaft durchzusetzen, sodass es ihm auch möglich war, die Umsätze des im Organkreis zusammengefassten Unternehmens ordnungsgemäß zu versteuern und den sich daraus ergebenden Verpflichtungen auch im Hinblick auf die Umsatztätigkeit der Organgesellschaft nachzukommen.

Insbesondere steht der Annahme der umsatzsteuerlichen Organschaft nicht entgegen, dass an der GmbH & Co. KG neben VA auch weitere Gesellschafter beteiligt sind, die in das Unternehmen des Organträgers nicht finanziell eingegliedert sind.

Allerdings kam vorliegend die Anwendung der neueren Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft nicht zur Anwendung. Denn macht eine KG geltend, dass sie auf Grund geänderter Rechtsprechung Organgesellschaft und damit nicht Steuerschuldnerin sei, setzt die Aufhebung einer gegenüber der KG ergangenen Steuerfestsetzung voraus, dass der Organträger zur Vermeidung eines widersprüchlichen Verhaltens einen Antrag auf Änderung der für ihn vorliegenden Steuerfestsetzung stellt. Organträger und Organgesellschaft können nicht beanspruchen, im selben Besteuerungszeitraum für den einen Unternehmensteil (z. B. Organträger) auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und für den anderen Unternehmensteil (z. B. Organgesellschaft) nach der geänderten Rechtsprechung besteuert zu werden. Hierzu sind nun für den Streitfall in einem zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zu treffen, insbesondere ob eine nachträgliche Antragstellung bei VA verfahrensrechtlich noch möglich ist.

19 Quotennießbrauch am Gesellschaftsanteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

Sind Eltern an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, z. B. einer Grundstücks-GbR, beteiligt, so kann es sinnvoll sein, wenn die Einkünfte ggf. nur zeitlich beschränkt und teilweise auf Kinder verlagert werden. Insbesondere kann dies steuerlich vorteilhaft sein, da die Kinder vielfach keine anderen Einkünfte erzielen und daher der Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer und der progressive Einkommensteuertarif genutzt werden kann. Zivilrechtlich kann dies über die unentgeltliche Einräumung eines ggf. zeitlich beschränkten Quotennießbrauchs am Gesellschaftsanteil erfolgen. Im Ergebnis werden dann die Einkünfte aus der Beteiligung teilweise dem Nießbraucher zugeordnet.

Mit einer solchen Gestaltung hatte sich jüngst der BFH auseinanderzusetzen. Das Gericht hat hierzu entschieden:

- Grundsätzlich erzielt durch die Bestellung des Nießbrauchs an einem Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (auch) der Nießbraucher einkommensteuerlich die auf den Anteil entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Voraussetzung ist, dass der Nießbraucher auf Grund der ihm vertraglich zur Ausübung überlassenen Stimm- und Verwaltungsrechte grds. in der Lage ist, auch an Grundlagengeschäften der Gesellschaft mitzuwirken.
- Das gilt auch beim Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil, wenn die vertraglichen Regelungen über die Bestellung des Quotennießbrauchs sicherstellen, dass der Gesellschafter die Entscheidungen – und auch solche, die die Grundlagen der Gesellschaft betreffen – nicht allein und/oder gegen den Willen des Quotennießbrauchers treffen kann.

Entscheidend ist bei einer vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft, wie hier der Vermietungsgesellschaft, dass nur derjenige steuerliche Einkünfte aus der Tätigkeit der Gesellschaft erzielt, der im Außenverhältnis als Vermieter auftritt oder zumindest die Leistungsbeziehung beherrscht. Dahingehend muss die vertragliche Abrede mit dem Nießbraucher ausgestaltet sein.

Handlungsempfehlung:

Im Urteilsfall ist die Gestaltung allerdings misslungen, weil dem Nießbraucher zu geringe Rechte zustanden. Dies verdeutlicht, dass die vertragliche Grundlage des Nießbrauchs sehr sorgfältig ausgestaltet sein muss, um das meist angestrebte Ziel zu erreichen, dass die Einkünfte für steuerliche Zwecke teilweise dem Nießbraucher, teilweise aber auch noch dem Gesellschafter zugewiesen werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

20 Veräußerungsgewinne bei Kryptowährungen können steuerpflichtig sein

Der BFH hat nun die erste Entscheidung zur steuerlichen Behandlung des Handels mit Kryptowährungen getroffen. Insoweit gilt für den Handel mit solchen Währungen durch private Kapitalanleger:

- Kryptowährungen wie Bitcoin, Ethereum und Monero sind als "anderes Wirtschaftsgut" einzustufen. Damit werden Gewinne (und Verluste) aus dem Handel mit solchen Währungen steuerlich erfasst, wenn zwischen Kauf und Verkauf eine Zeitspanne von nicht mehr als einem Jahr liegt. Dann erfolgt eine steuerliche Erfassung als sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft. Diese virtuellen Währungen werden angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, gegen eine Fremdwährung oder gegen andere virtuelle Währungen erworben werden; sie werden veräußert i. S. d. Vorschrift, wenn sie in Euro oder gegen eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in andere Currency Token umgetauscht werden.
- Wird diese Jahresfrist überschritten, so sind Gewinne und Verluste steuerlich unbeachtlich.
- Einkünfte aus Kapitalvermögen werden aus dem Handel mit solchen Währungen nicht erzielt.

Im Streitfall hatte der Stpfl. verschiedene Kryptowährungen erworben, getauscht und wieder veräußert. Im Einzelnen handelte es sich um Geschäfte mit Bitcoins, Ethereum und Monero, die der Stpfl. privat tätigte. Im Streitjahr 2017 erzielte er daraus einen Gewinn i. H. v. insgesamt 3,4 Mio. €

Nach der Begründung des BFH sind Bitcoin, Ethereum und Monero wirtschaftlich betrachtet als Zahlungsmittel anzusehen. Auch wenn diese real nicht existieren, sind diese wirtschaftlich übertragbar. Unabhängig von den zivil- und vertragsrechtlichen Fragen, die sich im Zusammenhang mit der Übertragung von Currency Token stellen, hat der Rechtsverkehr Wege gefunden, derartige Currency Token entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten.

Der BFH hat auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Ein sog. strukturelles Vollzugsdefizit, das einer Besteuerung entgegenstehen würde, liegt nicht vor. Es sind weder gegenläufige Erhebungsregelungen vorhanden, die einer Besteuerung entgegenstehen, noch liegen Anhaltspunkte vor, dass seitens der FinVerw Gewinne und Verluste aus Geschäften mit Kryptowährungen nicht ermittelt und erfasst werden können.

Damit bestätigt das Gericht die Auffassung der FinVerw.

Handlungsempfehlung:

Entscheidend für die Frage der steuerlichen Erfassung bei dem Handel von Kryptowährungen durch private Kapitalanleger ist also die Jahresfrist. Erfolgt der Verkauf innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb, so wird ein entstehender Gewinn oder Verlust steuerlich erfasst. Wird die Jahresfrist überschritten, so erfolgt keine steuerliche Erfassung.

Für Hauseigentümer

21 Veräußerung eines Einfamilienhauses nach Ehescheidung

Veräußert der geschiedene Ehegatte im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung anlässlich der Ehescheidung seinen Miteigentumsanteil an dem gemeinsamen Einfamilienhaus an den früheren Ehepartner, kann der Verkauf als privates Veräußerungsgeschäft der Besteuerung unterfallen, wie der BFH entschieden hat.

Der Urteilsfall stellte sich wie folgt dar:

- Der Stpfl. hatte zusammen mit seiner früheren Ehefrau im Jahr 2008 ein Einfamilienhaus erworben und dieses zunächst mit ihr und dem gemeinsamen Kind bewohnt.
- Nachdem die Ehe in die Krise geriet, zog der Ehemann 2015 aus dem Objekt aus. Die Ehefrau verblieb mit dem gemeinsamen Kind in der Immobilie. Anschließend wurde die Ehe geschieden.
- Im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung im Scheidungsverfahren kam es zwischen den getrennt lebenden Ehepartnern zum Streit über die Immobilie. Nachdem die Ehefrau dem Stpfl. die Versteigerung angedroht hatte, veräußerte der Ehemann im Jahr 2017 seinen hälftigen Miteigentumsanteil an die Ehefrau. Diese nutzte die Immobilie weiterhin mit dem gemeinsamen Kind zu eigenen Wohnzwecken.

Das Finanzamt unterwarf den Gewinn aus der Veräußerung des Miteigentumsanteils der Einkommensteuer. Dies bestätigte nun der BFH. Ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft liegt vor, wenn eine Immobilie innerhalb von zehn Jahren angeschafft und wieder veräußert wird. Dies gilt auch für einen hälftigen Miteigentumsanteil, der im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach einer Ehescheidung von einem Miteigentümer an den anderen veräußert wird.

Vorliegend war die steuerliche Erfassung auch nicht wegen der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ausgeschlossen. Zwar ist die Veräußerung einer Immobilie dann nicht steuerbar, wenn die Immobilie durchgängig zwischen Anschaffung und Veräußerung oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Ein in Scheidung befindlicher Ehegatte nutzt das in seinem Miteigentum stehende Immobilienobjekt aber nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken, wenn er ausgezogen ist und nur noch sein geschiedener Ehegatte und das gemeinsame Kind weiterhin dort wohnen.

Auch sah das Gericht keine das Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts ausschließende Zwangslage, wie z. B. bei einer Enteignung oder einer Zwangsversteigerung. Zwar hatte die geschiedene Ehefrau ihren Ex-Partner erheblich unter Druck gesetzt. Letztlich hat dieser aber seinen Anteil an dem Einfamilienhaus an seine geschiedene Frau freiwillig veräußert.

Handlungsempfehlung:

Soweit solche Vorgänge zeitlich steuerbar sind, sollte eine Veräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist nach dem Erwerb vermieden werden. Ist die Zehnjahresfrist abgelaufen, so ist die Immobilienveräußerung steuerlich nicht mehr relevant.

22 Vorsteuer aus Dachreparatur nach unsachgemäßer Errichtung einer Photovoltaikanlage kann steuerlich abzugsfähig sein

Im Streitfall betrieb der Stpfl. als umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer eine Photovoltaikanlage. Die Installation der Anlage erfolgte im Jahr 2009. Er lieferte den von der PV-Anlage erzeugten Strom umsatzsteuerpflichtig an den zuständigen Netzbetreiber, ordnete die PV-Anlage rechtzeitig vollständig einem Unternehmen zu und nahm den vollen Vorsteuerabzug für die PV-Anlage in Anspruch.

Im Jahr 2019 (Streitjahr) wurde festgestellt, dass auf Grund der unsachgemäßen Montage der PV-Anlage im Jahr 2009 das Dach beschädigt ist. Durch das nicht fachgerechte Anbohren der Ziegel konnte Feuchtigkeit in das Dach eindringen. Zivilrechtliche Ansprüche des Stpfl. gegen die Montagefirma der PV-Anlage waren nach Angaben des Stpfl. verjährt. Der Stpfl. ließ auf eigene Kosten den Schaden in dem Umfang, in dem es erforderlich war, reparieren. Die für die notwendigen Zimmerer- und Dachdeckerarbeiten in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge machte der Stpfl. in der Umsatzsteuer-Voranmeldung gegenüber dem Finanzamt geltend. Das FA hingegen versagte den Vorsteuerabzug, da das Dach den privaten Wohnraum bedeckte und daher ausschließlich nichtunternehmerisch genutzt werde.

Der BFH bestätigt nun die Ansicht des Stpfl. Maßgebend für den Vorsteuerabzug sei nicht nur die Verwendung der vom Stpfl. bezogenen Eingangsleistung, sondern auch der ausschließliche Entstehungsgrund des Eingangsumsatzes. Vorliegend wurde der Schaden an dem Dach durch die unternehmerische Tätigkeit des Betriebs der Photovoltaikanlage verursacht. Daher stehe dem Unternehmer für die zur Beseitigung des Schadens notwendigen Zimmerer- und Dachdeckerarbeiten der Vorsteuerabzug zu. Die weitere, auch eigenen Wohnzwecken dienende Nutzung des Hausdachs sei für den Vorsteuerabzug jedenfalls dann nicht maßgeblich, wenn dem Unternehmer über die Schadensbeseitigung hinaus in seinem Privatvermögen kein verbrauchsfähiger Vorteil verschafft werde.

Hinweis:

Dieses Urteil hat auch aktuell unter Geltung des Nullsteuersatzes für Lieferung und Montage bestimmter PV-Anlagen weiterhin Bedeutung – jedenfalls soweit der Betrieb der PV-Anlage umsatzsteuerlich relevant ist.

23 Steuerliche Behandlung der Erhaltungsrücklage/Instandhaltungsrücklage bei Eigentumswohnungen

Die Wohnungseigentümergeinschaft ist verpflichtet, für Instandhaltung und Instandsetzung des gemeinschaftlichen Eigentums, wie z. B. Dach, Fassade, Treppenhaus oder Aufzugsanlage, eine Erhaltungsrücklage (vormals: Instandhaltungsrücklage) anzusammeln. Auf Basis des beschlossenen Wirtschaftsplans werden die Beiträge zur Erhaltungsrücklage mit dem Wohngeld bzw. Hausgeld gezahlt. Die Erhaltungsrücklage ist gemeinschaftliches Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft.

Zur steuerlichen Behandlung bei einer vermieteten Eigentumswohnung hat nun die OFD Frankfurt a.M. die wesentlichen Grundlagen zusammengestellt. Insoweit gelten folgende Grundsätze:

- Die geleisteten Beiträge des Wohnungseigentümers sind zunächst steuerlich unbeachtlich. Werbungskosten liegen vielmehr erst dann vor, wenn die Erhaltungsrücklage tatsächlich für die Erhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums genutzt wird. Insoweit kann auf die Angaben in der Jahresabrechnung des Verwalters des Gemeinschaftseigentums zurückgegriffen werden.
- Zinsen, die der Beteiligte aus der verzinslichen Anlage der Erhaltungsrücklage erzielt, gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Im Fall der Veräußerung einer Eigentumswohnung gilt Folgendes:

- Erwerber: Der bei Erwerb einer Eigentumswohnung im Kaufpreis enthaltene Anteil für das in der Erhaltungsrücklage angesammelte Guthaben gehört nicht zu den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung. Wird im Kaufvertrag nur ein einheitlicher Kaufpreis ausgewiesen, ist dieser für ertragsteuerliche Zwecke entsprechend aufzuteilen. Beim Erwerber ist sodann der um die erworbene anteilige Erhaltungsrücklage für die Eigentumswohnung gekürzte Kaufpreis in die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung einzubeziehen.
- Veräußerer: Beim Veräußerer ist der auf den Erwerber übertragene Anteil an der Erhaltungsrücklage im Zeitpunkt der Veräußerung nicht als Werbungskosten in Abzug zu bringen, da er insoweit seine Rechtsposition entgeltlich auf den Erwerber übertragen hat. Denn der Veräußerer erhält die zugeführten und noch nicht verbrauchten Rücklagenbeträge über den Kaufpreis vom Erwerber zurück.

Hinweis:

Anders ist die Sichtweise bei der Grunderwerbsteuer. Beim Erwerb von Teileigentum ist der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern.

24 Grundsteuerwertbescheide auf den 1.1.2022 – Prüfung und ggf. Einlegung von Rechtsmitteln

Die erforderliche Neubewertung sämtlicher Grundstücke um die darauf aufbauende Grundsteuer, die die Kommunen erheben, auf eine verfassungskonforme Grundlage zu stellen, geht voran. Die Abfolge ist wie folgt:

bis 31.1.2023	Abgabe der Feststellungserklärung durch den Grundstückseigentümer
aktuell	Prüfung und Bearbeitung der Feststellungserklärungen durch die Finanzämter und Erlass von – Grundsteuerwertbescheid und – Grundsteuermessbetragsbescheid
2024	Festlegung der Grundsteuer-Hebesätze durch die jeweilige Kommune und Erlass der <u>Grundsteuerbescheide</u>
ab 2025	Erhebung der Grundsteuer durch die Kommunen auf Basis der neuen Wertfeststellungen

Verfahrensrechtlich ist zu beachten, dass der **Grundsteuerwertbescheid** **Grundlagenbescheid** für den Grundsteuermessbetragsbescheid ist und dieser ist wiederum Grundlagenbescheid für den Grundsteuerbescheid. Die maßgebliche Ermittlung des Grundsteuerwerts erfolgt in dem Grundsteuerwertbescheid. Dort fließen insbesondere die Ermittlungsgrundlagen ein, wie Art des Grundstücks, Grundstücksfläche, vorhandene Nutzung und Wohnungen, Wert des Grund und Bodens und auch Eigentümer, denen der Grundsteuerwert zuzurechnen ist. Verfahrensrechtlich ist sehr wichtig, dass Einwendungen hiergegen nur gegen den Grundsteuerwertbescheid erhoben werden können und nicht mehr gegen die Folgebescheide.

Insoweit ist eine **Prüfung der vom Finanzamt ergehenden Grundsteuerwertbescheide** erforderlich. Innerhalb eines Monats nach Ergehen des Bescheids (Einspruchsfrist) kann Einspruch gegen den Bescheid eingelegt werden und eine Korrektur begehrt werden. Dies kann sowohl mögliche Fehler des Finanzamtes als auch Fehler in der Feststellungserklärung betreffen. Ist z. B. die Wohnfläche nicht richtig ermittelt und erklärt worden, so kann dies in diesem Rahmen berichtigt werden.

Nach Ablauf der einmonatigen Einspruchsfrist ist der Grundsteuerwertbescheid grds. nicht mehr änderbar und bildet dann die zwingende Grundlage für die Folgebescheide. Allerdings ist gesetzlich vorgesehen, dass eine **fehlerbeseitigende Fortschreibung** erfolgen kann. Fortschreibungszeitpunkt für eine Korrektur zu Gunsten des Stpfl. ist dabei der Beginn des Kalenderjahres, in dem der Fehler dem Finanzamt bekannt wird. Somit kann auch nach Ablauf der Einspruchsfrist beim Finanzamt eine fehlerbeseitigende Fortschreibung beantragt werden, wenn z. B. festgestellt wird, dass im Grundsteuerwertbescheid eine falsche Grundstücksfläche zu Grunde gelegt wurde. Wird diese fehlerbeseitigende Fortschreibung z. B. im April 2023 beantragt, so erfolgt nach Prüfung durch das Finanzamt ein geänderter Grundsteuerwertbescheid auf den 1.1.2023.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

25 Erhebliche Ausweitung der Nachhaltigkeitsberichterstattung auch für GmbH: Der Stufenplan bis zum Geschäftsjahr 2028

Nachdem die Europäische Kommission bereits im April 2021 ihren Vorschlag zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD) veröffentlicht hat, mit der die bisherigen Berichtspflichten der Non-Financial Reporting Directive (NFRD) abgelöst werden wird, ist die entsprechend finale Richtlinie (EU) 2022/2464 am 16.12.2022 im Amtsblatt der EU veröffentlicht worden. Sie ist innerhalb von 18 Monaten (konkret bis zum 6.7.2024) in nationales Recht umzusetzen.

Inhaltlich führt die neue Richtlinie, die die Bilanzrichtlinie an den relevanten Stellen zum Lagebericht ändert, detailliertere Berichtspflichten zu den Auswirkungen von Unternehmen auf die Umwelt, Menschenrechte und Sozialstandards ein, basierend auf gemeinsamen Kriterien im Einklang mit den EU-Klimazielen. Die Nachhaltigkeitsberichte werden – wenn auch zunächst nur mit begrenzter Sicherheit – prüfungspflichtig, sodass insbesondere Investoren verlässliche Daten erhalten; die Vergleichbarkeit soll durch die Einführung verbindlicher Berichtsstandards sichergestellt werden.

Während nach offiziellen Schätzungen in Deutschland bislang rd. 500 Unternehmen zur nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtet sind, wird sich diese Anzahl durch die Ausweitung des Anwendungskreises auf rd. 15 000 vervielfachen (also um den Faktor 30). Diese deutliche Erweiterung der betroffenen Unternehmen wird auch GmbH betreffen, insoweit ist der folgende Zeitplan zu beachten:

- Ab dem **Geschäftsjahr 2024** (Beginn am oder nach dem 1.1.2024) ersetzt die CSRD die NFRD und legt zunächst denselben Anwenderkreis (große Unternehmen von öffentlichem Interesse (EU PIEs) mit durchschnittlich mehr als 500 Mitarbeitenden) zu Grunde.
- Ab dem **Geschäftsjahr 2025** (Beginn am oder nach dem 1.1.2025) sind sämtliche im Sinne des Handelsgesetzbuchs großen Unternehmen – unabhängig von ihrer Kapitalmarktorientierung – von der CSRD betroffen (dazu zählen i.Ü. auch die diesen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften, insbesondere die GmbH & Co. KG).
- Ab dem **Geschäftsjahr 2026** (Beginn am oder nach dem 1.1.2026) wird der Kreis der betroffenen Unternehmen auf kapitalmarktorientierte kleinere und mittlere Unternehmen (KMU), kleine und nicht-komplexe Kreditinstitute sowie firmeneigene Versicherungsunternehmen erweitert.
- Schließlich wird der Kreis der betroffenen Unternehmen ab dem **Geschäftsjahr 2028** erweitert auf EU-Tochterunternehmen sowie Nicht-EU-Unternehmen, die mehr als 150 Mio. € Nettoumsatz (in den beiden vorangegangenen Geschäftsjahren) in der EU erwirtschaften und mindestens eine (große oder kapitalmarktorientierte) Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung in der EU (mit mindestens 40 Mio. € Nettoumsatz in der EU im vorangegangenen Geschäftsjahr) haben.

Hinweis:

Da es also schon für alle großen GmbH zu einer Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ab dem Geschäftsjahr 2025 kommt, sollten sich die GmbH mit dem Thema der Nachhaltigkeit und der Nachhaltigkeitsberichterstattung zeitnah auseinandersetzen. Nicht selten sind auch andere Unternehmen mittelbar betroffen, wenn Zulieferer oder Abnehmer entsprechende Informationen für die gesamte Lieferkette verlangen.

26 Wechselseitige Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen (Anteilsrotation) unter Wert

§ 17 EStG erfasst insbesondere den Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an GmbH, die im steuerlichen Privatvermögen gehalten werden, wenn bestimmte Beteiligungshöhen erfüllt werden bzw. wurden. Vor diesem Hintergrund ist ein Urteil des BFH zu

sehen, mit dem er einen Fall der sog. Anteilsrotation als steuerlich nicht anzuerkennenden Gestaltungsmissbrauch qualifiziert hat.

In der Vergangenheit hatte der BFH bereits mehrfach entschieden, 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 überhaupt nicht aufgibt.

Aktuell differenziert der BFH allerdings wie folgt: Ein "Verlust", der im Zuge einer Anteilsrotation lediglich wegen der Vereinbarung eines den Wert des veräußerten Anteils krass verfehlenden Kaufpreises entstehe, führe zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil und stelle einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts dar.

Damit hat der BFH für den Streitfall die Ansicht der FinVerw bestätigt. 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 hatten. Auch der Stpfl. konnte nicht nachweisen, dass die angesetzten Veräußerungspreise dem Wert des Unternehmens zum Zeitpunkt der Abtretung entsprochen hätten.

Zwar betont der BFH, dass es einem Stpfl. freistehe, ob, wann und an wen er seine Anteile veräußert. Dies gelte 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 sei der "Verlust" nicht durch eine den Kapitalgesellschaftsanteilen innewohnende Wertminderung, sondern durch einen Verkauf von Anteilen weit unter Wert zustande gekommen. In diesen Fällen sei kein Verlust entstanden, der die Leistungsfähigkeit des Stpfl. gemindert habe. Die an der Anteilsrotation beteiligten Vertragsparteien hätten die jeweilige Übertragung ihres Anteils unter Wert nur deshalb vorgenommen, weil sie im Gegenzug hierfür (zivil)rechtlich zwar einen "anderen", wirtschaftlich gesehen jedoch einen wertidentischen Kapitalgesellschaftsanteil zu einem dem realen Wert nicht entsprechenden Kaufpreis zurückerhalten haben.

27 Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft im Fall der Insolvenz

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 einer Personengesellschaft) geltend zu machen. Die steuerliche Anerkennung setzt aber den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags (GAV) voraus, welcher während der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren auch tatsächlich durchgeführt wird. Vor diesem Hintergrund hat nun der BFH zu den Auswirkungen der Insolvenz von Organträgerin und Organgesellschaft innerhalb dieses Fünfjahreszeitraums auf eine bestehende körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft folgende Feststellungen getroffen:

- Die tatsächliche Durchführung des GAV ist Voraussetzung für die Anerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft.
- Wenn ein vorläufiger Jahresabschluss der Organgesellschaft wegen Insolvenz nicht mehr korrigiert werden könne und bei zutreffender Anwendung der handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze im endgültigen Jahresabschluss ein anderes Ergebnis auszuweisen wäre, dann liege eine Nichtdurchführung des GAV vor.
- Komme es während der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren zur Nichtdurchführung des GAV, dann führe dies nicht nur zu einer Unterbrechung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft für einzelne Veranlagungszeiträume, sondern insgesamt zu einer (rückwirkenden) Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft.

- Dabei setze die tatsächliche Durchführung eines GAV voraus, dass er entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen vollzogen wird. Dies bedeute u. a., dass die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten Gewinne tatsächlich durch Zahlung oder Verrechnung an den Organträger abgeführt werden. Bei einer Verrechnung müsse es sich um eine einer tatsächlichen Zahlung gleichstehende Aufrechnung handeln; die reine Buchung der Forderung ohne Erfüllungswirkung sei dagegen nicht ausreichend.
- Im konkreten Streitfall sei im Jahr 2008 der GAV danach nicht tatsächlich durchgeführt worden. Denn es habe für das Jahr 2008 (auf Grund des zwischenzeitlich in 2009 eröffneten Insolvenzverfahrens) nur ein vorläufiger Jahresabschluss der X-GmbH vorgelegen, der einen Jahresüberschuss vor GAV auswies, aber nicht endgültig festgestellt worden sei. Dieser Jahresüberschuss wurde am 2.2.2009 über ein Aufwandskonto auf dem Verrechnungskonto X-GmbH/Holding-GmbH verbucht. Der vorläufige Jahresabschluss war der Holding-GmbH bekannt und wurde von den Geschäftsführern der X-GmbH freigegeben. Eine Umbuchung auf ein Bankkonto (im Streitfall ein sog. Cash-Clearing-Konto) erfolgte jedoch nicht.
- Zwar verhindern die insolvenzrechtlichen Restriktionen, dass eine Korrektur eines vorläufigen Jahresabschlusses tatsächlich umgesetzt werden könnte, da die aus dem GAV resultierenden Forderungen lediglich Insolvenzforderungen i.S. des § 38 InsO sind, die grundsätzlich nicht mehr bedient werden dürfen. Jedoch könne auch im Falle einer Insolvenz also für die Durchführung des GAV gerade nicht auf einen vorläufigen Jahresabschluss abgestellt werden.

Hinweis:

Mit diesem Urteil hat der BFH u. a. nochmals die herausragende Bedeutung der tatsächlichen Durchführung des GAV für die Anerkennung der Organschaft unterstrichen. In der Praxis sollte daher beachtet werden, dass es nicht allein bei Buchungen auf Verrechnungskonten bleibt, sondern es zumindest – als praktikabler Ausweg – zur Umwandlung der Forderung bzw. Verbindlichkeit in ein Darlehen kommt. Dabei soll nach Feststellung des FG Hamburg die vorherige Erfüllung der gegenseitigen Ansprüche durch Zahlung und anschließende Neuausreichung als Darlehen ebenso wenig erforderlich sein wie die Vereinbarung einer marktüblichen Verzinsung; entscheidend ist allerdings die Werthaltigkeit der in ein Darlehen umgewandelten Forderung.

28 Besteuerung der Rückzahlung einer unter Nominalwert erworbenen Kapitalforderung

Mit der nach 2008 eingeführten sog. Abgeltungsteuer war u. a. die Zielsetzung verbunden, grundsätzlich alle Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen (Kapitalforderungen) steuerlich zu erfassen. Dies hat seinen Niederschlag in der gesetzlichen Neuregelung des § 20 Abs. 2 EStG gefunden. Aufgrund eines Bestandsschutzes gilt diese erweiterte Steuerpflicht allerdings nur für solche Anteile, Wertpapiere und Forderungen, die der Stpfl. nach dem 31.12.2008 erworben hat. Nach dessen § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen "der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art im Sinne des Absatzes 1 Nummer 7".

Vor diesem Hintergrund ist nun ein Urteil des BFH zu sehen, mit dem der BFH zur Rückzahlung von Kapitalforderungen nach der Einführung der Abgeltungsteuer entschieden hat, dass

- der Anspruch auf Auszahlung eines Körperschaftsteuerguthabens i. S. d. § 37 Abs. 5 KStG eine sonstige Kapitalforderung nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist,
- die Rückzahlung einer unter Nominalwert erworbenen Kapitalforderung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 EStG zu besteuern und dabei nicht in einen Zins- und Tilgungsanteil aufzuteilen ist, und
- die Anschaffungskosten für den Erwerb einer Forderung mit verschiedenen Fälligkeitszeitpunkten aufzuteilen und anteilig in dem Veranlagungszeitraum abziehbar sind, in dem die jeweils fällige Teilrückzahlung zufließt.

Im konkreten Streitfall hatte der Stpfl. in 2012 mit einer GmbH, an der er nicht beteiligt war und zu der er auch nicht in einem Anstellungsverhältnis stand, einen Forderungskauf- und Abtretungsvertrag abgeschlossen. Darin verkaufte die GmbH dem Stpfl. Teile ihrer Forderungen auf Auszahlung eines Körperschaftsteuerguthabens i. S. v. § 37 Abs. 5 KStG. Der vereinbarte Kaufpreis belief sich auf 210 T€, die erworbenen Forderungen beliefen sich auf rd. 501 T€. Am 30.9.2015 zahlte der Fiskus einen ersten Teilbetrag (rd. 200 T€) an den Stpfl. aus. Die

Auszahlung entsprach dem Nominalwert der von ihm erworbenen Teilforderung betreffend das Körperschaftsteuerguthaben für 2015. Das FA sah den Unterschiedsbetrag zwischen diesem Auszahlungsbetrag und den anteiligen Anschaffungskosten als einen steuerpflichtigen Kapitalertrag gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG an und unterwarf diesen der Abgeltungsteuer. Dieses Ergebnis haben sowohl das FG wie auch der BFH bestätigt; die Rückzahlung werde einer Veräußerung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG gleichgestellt.

Hinweis:

Anlässlich dieses Urteils sind insbesondere drei gestaltungsrelevante Aspekte hervorzuheben:

1. Der Rechtsgrund einer Kapitalüberlassung bzw. des Anspruchs ist ohne Bedeutung; er kann vertraglicher oder gesetzlicher, öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Natur sein. Es werden i.Ü. auch unverzinsliche Ansprüche erfasst.
2. Werden erworbene Ansprüche im Zuge von Teilrückzahlungen erfüllt, so sind die Anschaffungskosten anteilig den Teilrückzahlungen gegenüberzustellen – und nicht etwa der ersten Teilrückzahlung bereits die gesamten Anschaffungskosten.
3. Unter Veräußerung versteht der BFH die entgeltliche Übertragung des – zumindest wirtschaftlichen – Eigentums auf einen Dritten, wobei auch die Endeinlösung, (Teil-)Rückzahlung oder Abtretung einer sonstigen Kapitalforderung als Veräußerung gelten.

29 Anteilsverkauf: Verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft

§ 17 EStG regelt schon seit vielen Jahren, dass auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert (nach aktueller Rechtslage: zu mindestens einem Prozent) beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Dabei steht die sog. verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine (andere) Kapitalgesellschaft der Veräußerung der Anteile gleich (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Vor diesem Hintergrund ist nun ein Urteil des BFH zu sehen, mit dem der BFH in Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung zu dieser Problematik der verdeckten Einlagen festgestellt hat, dass

- verdeckte Einlagen – im Gegensatz zu offenen Einlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten – Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils seitens eines Anteilseigners oder einer ihm nahe stehenden Person an seine Kapitalgesellschaft ohne wertadäquate Gegenleistung sind, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben. Dabei ist das Gesellschaftsverhältnis als ursächlich für die Vermögensmehrung bei der Kapitalgesellschaft anzusehen, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte. Bleibe ein vereinbarter Kaufpreis hinter dem Wert eines eingelegten Anteils an einer Kapitalgesellschaft zurück, liege eine gemischte verdeckte Einlage vor;
- der maßgebliche Zeitpunkt für die Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung – auch für Zwecke des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG – der Abschluss des Vertrags ist, der der Gewährung des Vermögensvorteils zu Grunde liegt, also das Verpflichtungsgeschäft, nicht hingegen der Erfüllungszeitpunkt, und
- wenn eine verdeckte Einlage vorliegt, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der gemeine Wert der Anteile gem. § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG an die Stelle des Veräußerungspreises tritt. Der gemeine Wert der Anteile wird nach § 11 Abs. 2 BewG bestimmt.

Im Streitfall war – sehr verkürzt dargestellt – strittig gewesen, ob die Veräußerung von Anteilen an einer GmbH an eine andere GmbH, an der der Stpfl. ebenfalls beteiligt war, eine (gemischte) verdeckte Einlage dargestellt, damit den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG erfüllt und in der Folge zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn geführt hatte. Der Stpfl. war konkret an verschiedenen GmbH einer Unternehmensgruppe beteiligt, die im Jahr 2003 in wirtschaftliche Schwierigkeiten geriet und saniert werden musste. Im Zuge der Sanierung gründete der Stpfl. eine H-GmbH, die er nach Beendigung der Sanierung an die ebenfalls ihm zuzurechnende A-GmbH zum Nennbetrag von 25 000 € veräußerte.

Das FA wertete die Übertragung der Beteiligung an der H-GmbH zum Nennwert von 25 000 € als eine verdeckte Einlage des Stpfl. in die A-GmbH i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, ermittelte einen gemeinen Wert der übertragenen Beteiligung i. H. v. rd. 3,2 Mio. € und erfasste dies (unter Anwendung des sog. Teileinkünfteverfahrens) bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 17 EStG – dieses Ergebnis hat der BFH bestätigt.

Hinweis:

Der BFH hat damit seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt und betont, dass es hinsichtlich des Zeitpunktes, auf den für die Durchführung des Fremdvergleichs (und damit für die Bewertung einer verdeckten Einlage) abzustellen ist, auf den Abschluss des Vertrags, der der Gewährung des Vermögensvorteils zu Grunde liegt, ankommt. Ausdrücklich offen gelassen hat der BFH die Frage, ob die Auffassung der FinVerw damit in Einklang steht.

30 Organschaft: Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags

Mit Urteil hat der BFH entschieden,

- dass sich die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG) nicht nur auf den Schlusspunkt des Ausgleichs aller aus dem Gewinnabführungsvertrag resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten bezieht,
- sondern dass die entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden müssen,
- und dass, wenn es während der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren zur Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags komme, dies nicht nur zu einer Unterbrechung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft für einzelne Veranlagungszeiträume führe, sondern insgesamt zu einer (rückwirkenden) Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft.

Im Urteilsfall war für die Streitjahre 2009 bis 2012 die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags und die damit zusammenhängende Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft strittig. Geklagt hatte eine GmbH, deren Anteile zu 100 % in 2008 von der B-GmbH erworben worden waren. Mit Wirkung ab 2009 vereinbarten die GmbH einen Gewinnabführungs- und Beherrschungsvertrag, der nicht vor Ablauf von fünf Jahren seit seinem Wirksamwerden kündbar war.

In den Streitjahren erwirtschaftete die Stpfl. jeweils Gewinne, im Jahr 2013 jedoch einen Verlust. Die Bilanz zum 31.12.2013 wurde am 10.11.2014 erstellt; eine Forderung der Stpfl. gegenüber der B-GmbH war darin nicht berücksichtigt. Im Februar 2014 zahlte die B-GmbH unter Angabe eines entsprechenden Überweisungszwecks den Verlustausgleich an die Stpfl. Das Finanzamt versagte das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft rückwirkend ab 2009, da der Anspruch der Stpfl. auf Ausgleich des im Jahr 2013 erwirtschafteten Verlusts weder bei der Stpfl. noch bei der B-GmbH bilanziell berücksichtigt worden sei und der Gewinnabführungsvertrag jedenfalls für das Jahr 2013 und damit innerhalb der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren nicht tatsächlich durchgeführt worden sei.

Der BFH hat dieses Ergebnis bestätigt und ausgeführt, dass die tatsächliche Durchführung eines EAV voraussetzt, dass dieser entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen vollzogen wird, also die Gewinne tatsächlich durch Zahlung oder Verrechnung an den Organträger abgeführt werden. Die reine Buchung der Forderung ohne Erfüllungswirkung sei dagegen nicht ausreichend. Die Voraussetzung der tatsächlichen Durchführung des EAV erfordere, dass dieser während der gesamten Geltungsdauer auch tatsächlich "gelebt" werde. Schon vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung/Verrechnung müsse daher objektiv erkennbar sein, dass sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft ihre zivilrechtlichen Vertragspflichten aus dem EAV erfüllen werden. Daraus folge, dass die entsprechenden Forderungen/Verbindlichkeiten auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden müssen.

Hinweis:

In der praktischen Umsetzung ist also mit höchster Sorgfalt auch schon auf die korrekte bilanzielle Abbildung der Organschaft zu achten. Denn nach der Entscheidung des BFH (die i.Ü. explizit gegen einen Teil der Auffassung in der Fachliteratur getroffen wurde) kann eine – wie im Streitfall – fehlerhafte Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs auch nicht als fehlerhafter Bilanzansatz i. S. der Fiktion des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 KStG angesehen werden; eine "Heilung" über diese Fiktion scheidet aus.

31 Bewertung eines GmbH-Anteils mit stark disquotale ausgestalteten Rechten

Mit einem Urteil hat der BFH zur Bewertung eines GmbH-Anteils anlässlich einer Sachzuwendung (Spende) an eine als gemeinnützig anerkannte Stiftung entschieden, dass dann, wenn die Gewinnbezugs- und Stimmrechte, mit denen ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ausgestattet ist, erheblich hinter dem Anteil am Nominalkapital zurückbleiben, dies bei der Ermittlung des gemeinen Werts des Anteils regelmäßig wertmindernd zu berücksichtigen ist, sofern die Liquidation der Gesellschaft nicht konkret absehbar ist.

Im Streitfall hatte – sehr vereinfacht dargestellt – ein Stpfl. geklagt, der seit 2003 Treugeber in Bezug auf eine Beteiligung an der X-Holding-GmbH war; diese war Obergesellschaft eines mehrstufigen Konzerns. Zivilrechtlicher Alleingesellschafter der X-Holding-GmbH war Herr X, der die Anteile im Innenverhältnis zu 20 % auf eigene Rechnung und zu jeweils 20 % als Treuhänder für vier Treugeber – zu denen der Stpfl. gehörte – hielt.

Der Stpfl. war – u. a. neben Herrn X – in 2007 Mitgründer einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung, auf die Herr X einen Teil des Geschäftsanteils an der X-Holding-GmbH i. H. v. nominal 22 250 € (89 %) schenkweise übertrug (unter Zustimmung der Treugeber). In diesem Zuge wurde der Gesellschaftsvertrag u. a. dahingehend geändert, dass der auf die Stiftung übertragene Anteil im Nennwert von 22 250 € künftig nur noch jeweils 1 % der Stimmrechte und des Jahresergebnisses vermitteln sollte. Die X-Holding-GmbH nahm erhebliche Ausschüttungen (in 2007 20 Mio. € und in 2008 30 Mio. €) vor, an denen die Stiftung entsprechend nur zu 1 % beteiligt wurde.

Die Stiftung erstellte im Jahr 2008 Zuwendungsbestätigungen für Herrn X und die vier Treugeber über Sachzuwendungen i. H. v. jeweils über 8 Mio. €, basierend auf einer Unternehmensbewertung durch die X-Steuerberatungs-GmbH; die Wertermittlung erfolgte nach dem sog. Stuttgarter Verfahren.

Die Zuwendenden begehrten einen entsprechend hohen Sonderausgabenabzug (Spende in den Vermögensstock einer Stiftung), den die FinVerw mit der Begründung ablehnte, die Wertermittlung sei nach § 9 BewG vorzunehmen, da die Anwendung des Stuttgarter Verfahrens für ertragsteuerliche Zwecke ausgeschlossen sei, sodass die Zuwendungen an die Stiftung einkommensteuerlich nur noch mit jeweils 168 062 € berücksichtigt werden könnten.

Während das FG Münster als erste Instanz das Ergebnis der FinVerw bestätigt hat, hat der BFH die Revision als begründet angesehen und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG mit der Maßgabe zurückverwiesen, dass für die Bestimmung des gemeinen Werts der Sachzuwendung tatsächlich allein die Regelungen des § 9 BewG maßgeblich seien, nicht aber das Stuttgarter Verfahren.

Der gemeine Wert bestimme sich durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bei den Einschränkungen beim Gewinnbezugs- und Stimmrecht, die mit dem der Stiftung zugewendeten Anteil verbunden sind, handele es sich um wesentliche preisbeeinflussende Umstände i. S. d. § 9 Abs. 2 Satz 2 BewG, die bei der Anteilsbewertung zu berücksichtigen seien.

Ein gedachter Erwerber würde sich nicht darauf einlassen, für eine Beteiligung anstelle des Preises, den er aus der auf die laufenden Ausschüttungen gestützten Renditeerwartung ableiten könne, den nach Maßgabe der – stark abweichenden – Beteiligung am Nennkapital ermittelten Anteil am Gesamtwert der GmbH zu zahlen.

Hinweis:

Das FG wird also bei der Ermittlung des gemeinen Werts entscheidend auf die Kapitalisierung der künftigen Zahlungsströme zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter (bzw. die Kapitalisierung der ausschüttungsfähigen Erträge) abstellen müssen, das abweichende Gewinnbezugsrecht wird die Berechnung insoweit deutlich beeinflussen.

32 Geschäftsführerhaftung: Überwachungsverschulden, eigenes Unvermögen

Nach § 69 AO haften GmbH-Geschäftsführer u. a. für Schulden der GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. In der

Praxis sollte daher gerade den Verpflichtungen zur Erklärung und zur Zahlung von Lohnsteuern und von Umsatzsteuern höchste Priorität beigemessen werden, die Geschäftsführer können aber natürlich auch für Ertragsteuern der GmbH in Anspruch genommen werden.

Vor diesem Hintergrund ist nun ein Beschluss des BFH zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat, dass sich ein GmbH-Geschäftsführer gegenüber der Haftungsinanspruchnahme nicht darauf berufen kann, er sei auf Grund seiner persönlichen Fähigkeiten nicht in der Lage gewesen, den Aufgaben eines Geschäftsführers nachzukommen. Wer – so der BFH – den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht entsprechen könne, müsse von der Übernahme der Geschäftsführung absehen bzw. das Amt niederlegen.

Im Streitfall war der Stpfl. seit der Gründung im November 2002 bis zum 23.4.2012 alleiniger Geschäftsführer einer GmbH. Faktischer Geschäftsführer der GmbH war allerdings der Sohn des Stpfl., B, der als Prokurist der GmbH angestellt war. Der Stpfl. war zudem zu 90 % an der GmbH beteiligt, die übrigen 10 % der Gesellschaftsanteile hielt sein Enkelsohn C. Dieser übernahm zum 23.4.2012 auch die Geschäftsführung der GmbH.

Im Zuge einer Fahndungsprüfung kam die Steuerfahndung zu dem Ergebnis, dass der Stpfl. in Kenntnis aller Umstände zumindest geduldet hatte, dass sein Sohn als faktischer Geschäftsführer 67 Scheinrechnungen tatsächlich nichtexistierender Firmen und 34 beleglose Buchungen für angebliche Wareneinkäufe und Fremdleistungen gebucht und zur Grundlage der jeweiligen Jahressteuererklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen gemacht hatte. Über das Vermögen der GmbH wurde im Jahr 2013 auf Antrag des FA das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Stpfl. wurde u. a. gem. § 69, § 71 und § 191 AO in Haftung genommen.

Der BFH hat dazu ausgeführt,

- dass ein GmbH-Geschäftsführer gem. § 34 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG u. a. die Pflicht hat, die Steuererklärungen vollständig, richtig und rechtzeitig abzugeben (und dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet werden).
- Entgegen der Auffassung des Stpfl. entlastet ihn nicht etwa der Umstand, dass die Geschäfte der GmbH tatsächlich durch seinen Sohn geführt worden sind. Auch das fortgeschrittene Alter des Stpfl. und der Einwand, dass er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht in der Lage gewesen sei, Geschäftsvorfälle in der Firmen-EDV nachzuvollziehen, stünden der Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung nicht entgegen. Ein Geschäftsführer sei zwar grundsätzlich befugt, die Erledigung steuerlicher Angelegenheiten der GmbH anderen Personen zu übertragen, hierbei sei er aber verpflichtet, diejenigen Personen, denen er die Erledigung der ihm auferlegten steuerlichen Pflichten überträgt, sorgfältig auszuwählen und laufend zu überwachen. Mangelhaftes Überwachen der zur Pflichterfüllung herangezogenen Personen stelle regelmäßig eine grob fahrlässige Pflichtverletzung ("Überwachungsverschulden") dar.
- Wer die Stellung eines Geschäftsführers nominell und formell übernehme, hafte, sofern ihm auch der Vorwurf persönlichen Verschuldens mindestens vom Grad grober Fahrlässigkeit gemacht werden könne, nach § 69 AO grundsätzlich auch dann, wenn er nicht befähigt oder aus irgendwelchen Gründen nicht in der Lage ist, seinen Überwachungsaufgaben nachzukommen.

Hinweis:

Mit diesem Beschluss unterstreicht der BFH, dass – unter dem Blickwinkel einer etwaigen steuerlichen Haftung – die nominelle bzw. formelle Übernahme der Geschäftsführerstellung nicht "auf die leichte Schulter" genommen werden sollte. In der gefestigten Rechtsprechung des BFH hat weder die Argumentation nominell bestellter Geschäftsführer gegriffen, sie seien nur "Strohänner", noch deren Erklärungen, dass in Wirklichkeit der Ehepartner die Geschäftsführertätigkeit wahrgenommen habe.

Aktuelle Aspekte zur Minderung der Steuerlast – Einkommensteuererklärung für 2022 und Lohnsteuerabzug

33 Steuererklärung für 2022

Nachfolgend möchten wir Ihnen ausgewählte Aspekte der Steuererklärung 2022 vorstellen.

a) Energiepreispauschale

In den meisten Fällen wurde die EPP i. H. v. 300 € (abzgl. der darauf entfallenden Lohnsteuer) mit der Lohnabrechnung für September 2022 an die **Arbeitnehmer** ausgezahlt. In bestimmten Fällen wird dagegen die EPP nicht durch den Arbeitgeber ausgezahlt, sondern es muss eine Einkommensteuerveranlagung für 2022 erfolgen, mit der dann ohne besonderen Antrag durch das Finanzamt die EPP festgesetzt wird. Dies betrifft folgende Fälle:

- der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet, Lohnsteuer-Anmeldungen abzugeben (z. B., weil die Höhe der Arbeitslöhne so gering ist, dass keine Lohnsteuer anfällt, oder der Arbeitgeber ausschließlich geringfügig Beschäftigte (Minijobber) hat, bei denen die Lohnsteuer pauschal erhoben wird) oder
- der Arbeitgeber mit jährlichem Anmeldezeitraum hat auf die Auszahlung an den Arbeitnehmer verzichtet oder
- der Arbeitnehmer hat in den Fällen der Pauschalbesteuerung bei Minijobs dem Arbeitgeber nicht schriftlich bestätigt, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt oder
- der Arbeitnehmer ist kurzfristig beschäftigt oder eine Aushilfskraft in der Land- und Forstwirtschaft.
- Auch steuerfreie Einkünfte aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer etc. oder einem Ehrenamt begründen einen Anspruch auf Auszahlung einer EPP i. H. v. 300 €
- Weiterhin sind Arbeitnehmer betroffen, die am 1.9.2022 nicht in einem ersten Dienstverhältnis standen, ein solches aber zu einem anderen Zeitpunkt in 2022 gegeben war.
- Auch bisher beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, die in 2022, aber nach dem 1.9.2022 nach Deutschland umgezogen sind, also ein Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht erfolgte, erhalten die EPP.
- Ebenso bei einem im Inland wohnenden Arbeitnehmer, der im Ausland beschäftigt ist (Grenzpendler/Grenzgänger). Der Anspruch auf die EPP besteht unabhängig davon, ob Deutschland auch das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn zusteht. Der ausländische Arbeitgeber zahlt jedoch keine EPP nach deutschem Recht. Die Arbeitnehmer erhalten die EPP von ihrem Finanzamt über die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022.

Handlungsempfehlung:

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

Hinweis:

Eine doppelte Gewährung wird bei Arbeitnehmern dadurch vermieden, dass der Arbeitgeber mit der Lohnsteuerbescheinigung dem Finanzamt und dem Stpfl. mitteilt, ob die EPP durch ihn ausgezahlt wurde. Dies wird durch den Großbuchstaben "E" in der Lohnsteuerbescheinigung gekennzeichnet. Bezieht ein Rentner oder Pensionär Lohneinkünfte und hat damit die EPP i. H. v. 300 € erhalten, so kann es trotzdem sein, dass er daneben auch die EPP für Rentner/Pensionäre erhält.

Liegt kein Arbeitsverhältnis vor, aber **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit**, so wurde die EPP grds. durch Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung zum 10.9.2022 ausgezahlt. Ggf. erfolgen die Festsetzung und Auszahlung jedoch erst mit der Einkommensteuerveranlagung für 2022, so z. B., wenn

bisher keine Vorauszahlungen festgesetzt waren. Bei der Einkommensteuererklärung für 2022 ist insoweit kein gesonderter Antrag erforderlich, sondern dies wird automatisch durch das Finanzamt bei der Veranlagung berücksichtigt.

Die **steuerliche Behandlung der Energiepreispauschalen** ist unterschiedlich. Insoweit gilt:

Empfängerkreis	steuerliche Behandlung	Handlungsbedarf bei der Steuererklärung 2022
Arbeitnehmer und Bezieher von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit	Die i. d. R. im September 2022 ausgezahlte EPP i. H. v. 300 € unterliegt der Besteuerung.	Erfolgt eine Steuererklärung, so braucht die EPP nicht erklärt zu werden, da das Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2022 die EPP automatisch ansetzt. Arbeitnehmer, denen die EPP noch nicht ausgezahlt wurde, müssen ggf. eine Antragsveranlagung durchführen, damit die EPP gewährt werden kann – siehe vorstehend. Lediglich Bezieher von Einnahmen aus einer kurzfristigen Beschäftigung bzw. eines Minijobs müssen in der Einkommensteuererklärung in der Anlage "Sonstiges" Angaben machen, ob solche Einkünfte bezogen wurden und ob der Arbeitgeber eine EPP ausgezahlt hat. In diesen Fällen liegen über diese Tatsachen dem Finanzamt keine Informationen vor.
Versorgungsbezieher	Im Rahmen der Auszahlung der EPP i. H. v. 300 €, welche i. d. R. im Dezember 2022 erfolgte, wurde bei Auszahlung an Versorgungsempfänger Steuer einbehalten. Die EPP wird wie die regulären Versorgungsbezüge versteuert.	kein Handlungsbedarf
Rentner	Die an Rentner durch die Deutsche Rentenversicherung bzw. die landwirtschaftliche Alterskasse ausgezahlte EPP i. H. v. 300 € unterliegt der Besteuerung.	Die steuerliche Erfassung erfolgt erst im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2022. Die auszahlenden Kassen teilen die Auszahlung der EPP dem Finanzamt mit. Ob eine Steuerklärungspflicht besteht und tatsächlich eine steuerliche Belastung erfolgt, hängt von der Höhe der Rente und von eventuellen sonstigen Einkünften ab.
Studierende	Studierende erhalten eine EPP i. H. v. 200 € ab März 2023 ausgezahlt. Diese unterliegt nicht der Besteuerung.	kein Handlungsbedarf

b) Erdgas-/Wärmesoforthilfe

Weiterhin ist die **Erdgas-/Wärmesoforthilfe** zu beachten. Diese "Einmalzahlung Wärme" wird im Regelfall durch den Verzicht der Erdgaslieferanten und Wärmeversorgungsunternehmen auf eine im Dezember 2022 fällige Voraus- oder Abschlagszahlung gewährt (sog. Dezemberhilfe). Die finale Abrechnung erfolgt dabei erst zu einem späteren Zeitpunkt mit der Rechnung für den Abrechnungszeitraum, der den Monat Dezember 2022 umfasst und in der die Kostenentlastung als gesonderter Betrag ausgewiesen ist. Diese Soforthilfe unterliegt im Grundsatz der Besteuerung, führt aber nur in bestimmten Fällen zu einer steuerlichen Erfassung. Insoweit ist zu beachten:

- **Steuerliche Erfassung, wenn die Entlastung im Rahmen einer steuerlich relevanten Tätigkeit bezogen wird:** Erhalten z. B. Gewerbetreibende oder Vermieter die Entlastung, so ist diese im Rahmen dieser steuerlichen Tätigkeit zu erfassen. Dann mindern sich im Zweifel im Monat Dezember 2022 die Werbungskosten oder Betriebsausgaben für den Gas-/Wärmebezug. Gibt der Vermieter die Entlastung dann in 2023 mit der

Nebenkostenabrechnung für 2022 an die Mieter weiter, so führt dies dann in 2023 beim Vermieter zu geringeren Einnahmen aus der Nebenkostenabrechnung.

• **Steuerliche Erfassung, wenn die Entlastung im Privatbereich bezogen wird:**

- Jahr der steuerlichen Erfassung: Die steuerliche Erfassung erfolgt in dem Jahr, in dem die Endabrechnungen durch den Versorger, die Vermieter oder die Wohnungseigentümergeinschaft für den Monat Dezember 2022 erteilt wurden. Bei Wohnungseigentümern, die einen eigenen Vertrag mit einem Versorger haben, kann dies das Jahr 2022 sein, wenn die Endabrechnung noch zum 31.12.2022 erfolgte. In allen übrigen Fällen erfolgt die steuerliche Erfassung erst im Jahr 2023. Der Rückgriff auf die Endabrechnung erfolgt deshalb, weil erst in dieser die staatliche Förderung in der endgültigen Höhe ausgewiesen wird.
- Steuerliche Behandlung: Entlastungen bei einem privat genutzten Einfamilienhaus oder einer privat genutzten Wohnung oder Entlastungen, die Mieter oder Wohnungseigentümer über die Nebenkostenabrechnung bzw. die Wohngeldzahlung erhalten, werden im Grundsatz steuerlich erfasst. Insoweit bedarf dies einer Erfassung in der Steuererklärung. Eine Besteuerung erfolgt allerdings erst ab Erreichen bestimmter Einkommensgrenzen. Die Besteuerung setzt ein, wenn die Einkünfte insgesamt den Betrag von 66 915 € übersteigen (bzw. bei zusammenveranlagten Ehegatten der doppelte Betrag). Diese Prüfung erfolgt dann automatisch durch die Finanzämter. Es kann ggf. allein der Bezug dieser staatlichen Unterstützung dazu führen, dass eine Steuererklärung für das betreffende Jahr abgegeben werden muss.

c) Aktuelles zu Werbungskosten bei Arbeitnehmern

Der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** ist Ende Mai 2022 rückwirkend für das gesamte Jahr 2022 auf 1 200 € angehoben worden (und zum 1.1.2023 dann nochmals auf 1 230 €). In der Regel ist der erhöhte Arbeitnehmer-Pauschbetrag in 2022 bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt worden. Dies kann in Einzelfällen anders sein, wenn z. B. das Arbeitsverhältnis im Frühjahr 2022 beendet wurde und damit eine Korrektur der ersten Monate des Jahres 2022 auf Grund der rückwirkenden Anpassung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages nicht mehr möglich war. Dann kann dies im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nachgeholt werden. Gleiches gilt für die Erhöhung des Grundfreibetrags beim Einkommensteuertarif, welche ebenfalls erst im Laufe des Jahres 2022 beschlossen wurde.

Im Übrigen können **Werbungskosten** nur berücksichtigt werden, soweit der Arbeitnehmer-Pauschbetrag überschritten ist. Zu nennen sind z. B. Fahrtkosten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte über die Entfernungspauschale, evtl. Fahrtkosten bei Dienstreisen, soweit diese nicht vom Arbeitgeber erstattet wurden, Kosten einer doppelten Haushaltsführung, Fortbildungskosten oder Fachliteratur.

Hinzuweisen ist insoweit auf die **Home-Office-Pauschale**. Für das Jahr 2022 kann der Stpfl. für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, eine Tagespauschale von 5 € ansetzen, höchstens 600 € im Kalenderjahr.

Kosten für die **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** sind nur nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale, also grds. nur mit 0,30 € je Entfernungskilometer anzusetzen. Im Einzelfall kann zu prüfen sein, ob eine erste Tätigkeitsstätte besteht, da bei Verneinung dieser Frage ein Abzug der Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen – also 0,30 € je gefahrenem Kilometer – in Betracht kommt. Die Festlegung des Orts der ersten Tätigkeitsstätte erfolgt grds. nach der Zuordnung durch den Arbeitgeber. Allerdings ist zu beachten, dass die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte auch bei Zuordnung durch den Arbeitgeber ein – nicht nur geringfügiges – Tätigwerden des Arbeitnehmers am Ort der Zuordnung erfordert. Dies kann z. B. bei **Außendienstmitarbeitern oder Monteuren** bei der Abgrenzung wichtig sein. Im Einzelfall sind insoweit noch nicht alle Abgrenzungsfragen geklärt. In der Rechtsprechung wurde die Erledigung von vorbereitenden Tätigkeiten am Zuordnungsort meist für ausreichend gehalten. Mit rechtskräftigem Urteil v. 16.6.2022 (Az. 16 K 4259/17) hat das FG Berlin-Brandenburg dagegen eine erste Tätigkeitsstätte eines Müllwerkers auf dem Betriebshof des Entsorgers verneint, da die dort erledigten vorbereitenden Tätigkeiten (wie

Entgegennahme und Prüfung des Fahrzeugs, Umkleiden usw.) nicht als ausreichend eingestuft wurden.

Ebenso sorgfältig ist der Ort der ersten Tätigkeitsstätte bei **Leiharbeitnehmern** zu prüfen. So hat der BFH entschieden, dass maßgebliches Arbeitsverhältnis für die Frage, ob der Arbeitnehmer einer betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, das zwischen dem Arbeitgeber (Verleiher) und dem (Leih-)Arbeitnehmer bestehende Arbeitsverhältnis ist. Auch bei wiederholten, aber befristeten Einsätzen beim Entleiher fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung, sodass bei der Betriebsstätte des Entleihers keine erste Tätigkeitsstätte begründet wird.

Zu beachten ist, dass die eigentlich erst für 2024 vorgesehene Erhöhung der **Entfernungspauschale für Fernpendler**, also ab dem 21. Entfernungskilometer von 0,35 € je km auf 0,38 € je km vorgezogen wurde und bereits für das gesamte Jahr 2022 gilt. Auch dieser Effekt kann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt werden. Der erhöhte Satz gilt auch für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

Hinweis:

Unverändert ist die Entfernungspauschale allerdings auf 4 500 € im Kalenderjahr gedeckelt. Ein höherer Betrag als 4 500 € ist nur dann abziehbar, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt.

Hinweis:

Die pauschalen Fahrtkostensätze bei Vorliegen einer Auswärtstätigkeit (Reisekostengrundsätze) betragen allerdings bei Verwendung eines Kfz unverändert 0,30 € je gefahrenem km. Es besteht aber die Möglichkeit, statt des pauschalen Fahrtkostensatzes einen individuellen Fahrtkostensatz zu ermitteln. Dies erfordert eine Aufzeichnung der anfallenden Kosten mindestens für einen Zeitraum von zwölf Monaten.

Aufwendungen für die **Computer- und Internetnutzung** können in Höhe des nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten beruflichen Nutzungsanteils als Werbungskosten geltend gemacht werden. Diese Grundsätze gelten auch für die Aufwendungen eines privat angeschafften Computers. Bei einer nicht unwesentlichen beruflichen Nutzung des Computers ist mindestens ein hälftiger Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten möglich. Arbeitnehmer, die eine berufliche Nutzung von mind. 90 % nachweisen oder glaubhaft machen, können die gesamten Kosten als Werbungskosten absetzen. Aufwendungen für EDV-Geräte und Software können im Grundsatz nur über die Nutzungsdauer verteilt als Werbungskosten geltend gemacht werden. Die amtlichen AfA-Tabellen sehen für Notebooks, PC und Peripheriegeräte eine Nutzungsdauer von drei Jahren vor. Die FinVerw lässt es aber ausdrücklich zu, dass bei der Abschreibung von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung von einer Nutzungsdauer von einem Jahr ausgegangen werden kann, sodass die Kosten im Jahr der Anschaffung in vollem Umfang als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Hinweis:

Im Einzelfall sollte geprüft werden, ob tatsächlich angefallene und nachgewiesene Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen.

Liegt eine steuerlich anzuerkennende **doppelte Haushaltsführung** vor, so spielt der Werbungskostenabzug materiell eine große Rolle. Insbesondere aufgrund der in den vergangenen Jahren steigenden Mietpreise ist zu beachten, dass als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden können, höchstens allerdings 1 000 € im Monat. Insoweit ist die Abgrenzung der "Unterkunftskosten" von anderen Kosten von Bedeutung. So hat das FG Mecklenburg-Vorpommern entschieden, dass die Kosten eines separat angemieteten Pkw-Stellplatzes von der Begrenzung der Unterkunftskosten nicht erfasst werden.

Hinweis:

Der Höchstbetrag von 1 000 € je Monat umfasst sämtliche entstehenden Aufwendungen der Wohnung wie Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege, Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag, Aufwendungen für Sondernutzung (wie Garten), die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden. Nicht erfasst werden dagegen Aufwendungen für Hausrat, Einrichtungsgegenstände oder Arbeitsmittel, mit denen die Zweitwohnung ausgestattet ist.

34 Lohnsteuer 2023: Minderung der Lohnsteuer und Möglichkeiten der Nettolohnoptimierung

a) Inflationsausgleichsprämie

Aktuell ist die Inflationsausgleichsprämie (IAP) das wirksamste Instrument, mit dem Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern lohnsteuerfrei und ohne Belastung mit Sozialabgaben Zusatzleistungen zukommen lassen können. Eine steuerfreie IAP können, unabhängig von der Art ihrer Beschäftigung, alle Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne erhalten. Die Steuerfreiheit gilt für Zahlungen im Begünstigungszeitraum 26.10.2022 bis 31.12.2024 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 steuer- und sozialversicherungspflichtig.

Voraussetzung ist allerdings stets, dass die Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt, 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 ausbezahlt 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" erfüllt.

Die Leistung muss zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise gewährt werden (Inflationsbezug). Insoweit ist aber ausreichend, 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. Die steuerfreie IAP kann auch bei pauschalversteuerten Minijobs gewährt werden.

Hinweis:

Die steuerfrei IAP ist weder vom Arbeitgeber in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen noch vom Arbeitnehmer in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Diese unterliegt nicht dem Progressionsvorbehalt. 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.

b) Arbeitgeberzuschüsse zum 49 € Ticket

Zum 1.5.2023 wird nach derzeitigem Stand das 49 €-Ticket für den deutschlandweiten ÖPNV eingeführt. Leistet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Zuschüsse für dieses Ticket – ggf. als verbilligtes Job-Ticket – so sind diese lohnsteuerfrei. Dies unter der Voraussetzung, dass der Zuschuss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Betragsmäßig ist der steuerfreie Zuschuss nicht begrenzt, jedoch dürfen die dem Arbeitgeber entstandenen Kosten nicht überschritten werden. Ebenfalls besteht keine Beitragspflicht in der Sozialversicherung.

Hinweis:

Die Anwendung der Steuerbefreiung auf solche Zuschüsse hat auch den Vorteil, dass insoweit die 50 €-Freigrenze nicht verbraucht wird. Auf Seiten des Arbeitnehmers erfolgt eine Anrechnung der Barzuschüsse auf die Entfernungspauschale.

Bei geringfügig Beschäftigten (520 €-Job) ist ein solcher Zuschuss nicht in die 520 €-Grenze einzubeziehen, d. h. der Zuschuss kann dem geringfügig Beschäftigten ohne weitere Folgen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.

Handlungsanweisung:

Der Arbeitgeber ist verpflichtet, die steuerfreien Leistungen im Lohnkonto des jeweiligen Arbeitnehmers aufzuzeichnen. Außerdem müssen die entsprechenden Beträge in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung dem Finanzamt übermittelt werden.

c) Nettolohnoptimierung durch Zurverfügungstellung von Mobiltelefonen zur privaten (Mit-)Benutzung

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein betriebliches Mobiltelefon zur unentgeltlichen privaten (Mit-)Benutzung zur Verfügung, so liegt zwar ein geldwerter Vorteil vor, der als Arbeitslohn einzustufen ist, dieser ist aber nach einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung steuerfrei gestellt. Auf dieser Basis besteht in der Praxis folgendes Gestaltungsmodell: Der Arbeitgeber erwirbt zunächst ein dem Arbeitnehmer gehörendes Mobilfunkgerät zu einem unter dem Marktpreis liegenden Betrag (z. B. für 1 €) und überlässt es anschließend dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung unter Bezuschussung des vom Arbeitnehmer abgeschlossenen Mobilfunkvertrags bis zu einer festgelegten Obergrenze. Diese unentgeltliche Überlassung zur (auch) privaten Nutzung des Mobiltelefons ist dann lohnsteuerfrei. Wirtschaftlich werden damit vom Arbeitgeber steuerfrei Kosten des Arbeitnehmers übernommen.

Der BFH hat nun dieses Gestaltungsmodell ausdrücklich gebilligt. Insoweit liege weder ein Gestaltungsmissbrauch noch ein Scheingeschäft vor. Voraussetzung ist allerdings, dass der Arbeitnehmer über das verkaufte Gerät die Verfügungsmacht verliert und die Nutzung an den Fortbestand des Arbeitsvertrags geknüpft ist. Außerdem muss sichergestellt sein, dass das Gerät nur vom Arbeitnehmer benutzt wird.

d) Job-Rad

Aus verschiedensten Gründen fördern Arbeitgeber die Nutzung von Fahrrädern und E-Bikes, insbesondere auch für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Für den Arbeitnehmer kann dies auch steuerlich interessant sein, sodass finanziell die Nutzung des vom Arbeitgeber gestellten Fahrrads günstiger ist als ein selbstbeschafftes Fahrrad. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen muss insbesondere zwischen zwei Fällen unterschieden werden:

- 1. Nutzung der Steuerbefreiung:** Ausdrücklich gesetzlich geregelt ist eine Steuerbefreiung für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads oder Elektrofahrrads. Dies umfasst sowohl die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte als auch zu privaten Zwecken, z. B. in der Freizeit oder beim Sport. Voraussetzung für die Steuerfreiheit des vom Arbeitgeber gewährten Vorteils durch die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads ist insbesondere, dass der Vorteil zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt. Es muss sich um ein Fahrrad des Arbeitgebers handeln, wobei dieses in der Praxis meist über Leasingmodelle beschafft wird. Eine Anrechnung auf die Entfernungspauschale erfolgt nicht. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Elektrofahrräder als auch für Fahrräder ohne einen solchen Antrieb. Ist ein Elektrofahrrad jedoch verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (z. B. gelten Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt, als Kraftfahrzeuge), sind für die Bewertung dieses geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden.
- 2. Keine Nutzung der Steuerbefreiung:** Kann die Steuerbefreiung nicht genutzt werden, insbesondere, weil der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des Fahrrads nicht zusätzlich zum Arbeitslohn, sondern im Zuge einer Gehaltsumwandlung gewährt wird, so kann der geldwerte Vorteil ermittelt werden mit 1 % eines auf volle 100 € abgerundeten Viertels der unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer. Der Ansatz unter Anwendung dieser 1 %-Methode gilt für alle privaten Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte; anders als beim Pkw gibt es also keine 0,03 %-Regelung zusätzlich. Dieser Wertansatz ist regelmäßig im Vergleich zu einer Beschaffung des Fahrrads mittels Kaufs finanziell sehr vorteilhaft für den Arbeitnehmer.

Hinweis:

Kann der Arbeitnehmer das Fahrrad nach Ablauf der Nutzungszeit zu einem verbilligten Preis erwerben, so liegt insoweit Arbeitslohn vor, der der Lohnsteuer zu unterwerfen ist. Da sich die Wertermittlung in der Praxis regelmäßig schwierig gestaltet, lässt die FinVerw aus Vereinfachungsgründen zu, den Endpreis eines Fahrrads/Elektrofahrrads, das dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses nach 36 Monaten der Nutzungsdauer (so die Laufzeit der üblichen Leasingmodelle) übereignet wird, aus Vereinfachungsgründen mit 40 % der auf volle 100 € abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen, sofern nicht im Einzelfall ein niedrigerer Restwert in geeigneter Weise nachgewiesen wird. Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern den geldwerten Vorteil. In

diesen Fällen kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, soweit die Vorteilsgewährung an den Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt.

e) Elektro-Dienstwagen

Wird dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ein Firmenwagen mit einem Verbrennermotor zur Verfügung gestellt, der auch für private Fahrten genutzt werden kann, so ist zu überlegen, ob eine Umstellung auf ein Elektrofahrzeug erfolgen sollte. Aus Sicht des Arbeitgebers ist dies meist mit höheren Anschaffungskosten bzw. Leasingraten verbunden, kann aber vorteilhaft in Bezug auf das Image des Unternehmens sein. Für den Arbeitnehmer ergeben sich dagegen steuerliche Vorteile, da der geldwerte Vorteil aus der Möglichkeit der Privatnutzung deutlich günstiger ermittelt wird als bei einem Fahrzeug mit Verbrennermotor. Insoweit gilt:

- Wird das Elektrofahrzeug einem Arbeitnehmer nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 erstmals zur Nutzung überlassen, so ist seit 2020 der Listenpreis bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der 1 %-Regelung nur zu einem Viertel anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug keine CO₂-Emission je gefahrenem Kilometer hat und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 60 000 € beträgt.
- Soweit die vorgenannten Bedingungen nicht erfüllt sind, wird bei Anschaffung nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2025 der Listenpreis bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der 1 %-Regelung nur zur Hälfte angesetzt, wenn das Kraftfahrzeug
 - a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenem Kilometer hat oder
 - b) die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 km beträgt.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im Juni 2023

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