



Ihr Zeichen                      Ihre Nachricht vom                      Unser Zeichen                      Datum

## Mandanten-Rundschreiben Juli bis September 2023

**Befreiung bestimmter PV-Anlagen von der Einkommensteuer • Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen durch Mieter • Vorsteuerabzug bei Betriebsveranstaltungen • Steuerliche Aspekte bei energetischer Sanierung von Gebäuden • Wachstumschancengesetz**

Sehr geehrte Damen und Herren,

das "Heizungsgesetz" und verschiedene andere Gesetzesvorhaben führen dazu, dass das Thema Energie auch verstärkt in den steuerlichen Fokus rückt. Für bestimmte Photovoltaikanlagen wurde bekanntlich bereits ab 2022 eine Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer eingeführt. Nun hat das Bundesfinanzministerium in einem Anwendungsschreiben Einzelheiten dieser Neuregelungen erklärt. Dieses Schreiben bildet neben den steuerlichen Aspekten der energetischen Sanierung von Gebäuden einen Schwerpunkt unseres aktuellen Rundschreibens.

Die deutsche Wirtschaft ist zurzeit in keiner besonders guten Verfassung. Das Bundesfinanzministerium möchte nun gegensteuern und hat einen Entwurf zum sogenannten "Wachstumschancengesetz" vorgelegt. Obwohl hier sicherlich auch einige sinnvolle Gesetzesänderungsvorschläge enthalten sind, wird der Inhalt des Gesetzentwurfs seinem Namen wohl eher nicht ganz gerecht.

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

Für Rückfragen stehen wir wie immer gerne zur Verfügung.

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

Hellerweg 28  
32052 Herford

Postfach 20 61  
32010 Herford

Telefon 05221 9831-0  
Telefax 05221 9831-40

info@conceptax.de  
www.conceptax.de

Amtsgericht Essen PR 1206

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

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

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

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

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

\*nicht i. S. d. PartGG

Kooperationspartner:

**DR. WOELKE AG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Hellerweg 28 | 32052 Herford

 Independent member  
**Morison Global**

---

## **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 FinVerw nimmt ausführlich Stellung zur Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen
- 2 Aufwendungen für ein Hausnotrufsystem - keine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer
- 3 Bestätigung durch den BFH: Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen bei Mietern
- 4 Anpassung des steuerfreien Rentenanteils nach Einführung "Mütterrente"
- 5 Digitale Rentenübersicht seit 30.6.2023 verfügbar
- 6 Besteuerung von Gewinnen aus Online-Poker

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 7 Beitrag zur Pflegeversicherung steigt ab 1.7.2023 und hängt von der Anzahl der Kinder ab
- 8 Home-Office bei Grenzgängern und Sozialversicherung – Änderungen ab 1.7.2023
- 9 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen – Aufteilung von Sachbezugspauschalen
- 10 Krankengeldbezug: Abgeführte Rentenversicherungsbeiträge steuerlich i. d. R. nicht zu berücksichtigen
- 11 Job-Ticket/Deutschlandticket
- 12 Inflationsausgleichsprämie - weitere Hinweise der Finanzverwaltung
- 13 Umzugskosten für ein Home-Office können steuerlich abzugsfähig sein
- 14 Doppelte Haushaltsführung: finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erforderlich

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 15 Erbschaftsteuerliche Begünstigungen für Unternehmensvermögen erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand
- 16 Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags: regelmäßig keine Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer
- 17 Keine Besteuerung von Corona-Hilfen als außerordentliche Einkünfte
- 18 Vorsteuer aus Kosten für Betriebsveranstaltungen
- 19 Restnutzungsdauer bei Gebäuden: Nachweis durch Gutachten nach der Immobilienwertverordnung?
- 20 Nicht fortlaufende Rechnungsnummern können im Einzelfall eine Schätzungsbefugnis begründen
- 21 (Dienstbarkeits-)Entschädigungen im Rahmen des Stromnetzausbaus: Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung bzw. Verteilbarkeit der Entschädigungszahlung
- 22 Kein Vorsteuerabzug aus per Sacheinlage weitergereichten Eingangsleistungen einer Holding
- 23 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Werbelebensmittel

---

## **Für Personengesellschaften**

---

- 24 Neues AfA-Potenzial nach Einbringung gegen teilweise Gewährung von Gesellschaftsrechten
- 25 Steuerliche Bilanzierung bei Eintritt eines Gesellschafters in eine bestehende Mitunternehmerschaft und bei späterem Austritt dieses Neugesellschafters
- 26 Angemessenheit der Gewinnbeteiligung eines typisch stillen Gesellschafters

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 27 Handel mit Kryptowährungen: Steuerliche Pflichten beachten
- 28 Besonderheiten der Verlustverrechnung bei Kapitalerträgen

---

## **Für Hauseigentümer**

---

- 29 Erbschaftsteuerbefreiung für ein "Familienheim" - Voraussetzungen und Grenzen der Steuerbefreiung
- 30 Grundsteuer: Aufkommensneutrale Festlegung der Hebesätze?
- 31 Steuerbegünstigung für ausländische Baudenkmäler?
- 32 Vermietung von Ferienwohnungen an einen eigennützigen Treuhänder
- 33 AfA-Bemessungsgrundlage für ein Gebäude, das von den Eltern gekauft wurde, der Kaufpreis aber nicht gezahlt, sondern als Schenkung gewährt wurde

---

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

---

- 34 vGA bei nicht fremdüblicher Verzinsung eine Darlehensforderung (Gesellschafterverrechnungskonto)

- 35 Schuldzinsenabzug beim Gesellschafter aus einem Darlehen zur Finanzierung einer Bürgschaftsinanspruchnahme
- 36 GmbH-Beteiligungen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft sind für die Bestimmung des Veräußerungstatbestands nach § 17 EStG den Gesellschaftern der Personengesellschaft anteilig zuzurechnen
- 37 Begriff der vGA i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
- 38 VGA – Versorgungszahlung und Geschäftsführergehalt
- 39 Besteuerung der Auflösung von US-amerikanischen Trusts

---

## **Energetische Sanierung von Gebäuden und Photovoltaik - steuerliche Aspekte**

---

- 40 Aktuelle Ausgangslage
- 41 PV-Anlage zur Erzeugung des selbst verbrauchten oder von Mietern verbrauchten Stroms
- 42 Energetische Sanierungsmaßnahmen an einer selbstgenutzten Immobilie
- 43 Energetische Sanierungsmaßnahmen an einer vermieteten Immobilie
- 44 Energetische Maßnahmen an einem Neubau

---

## **Entwurf eines Wachstumschancengesetzes – Überblick über die geplanten Änderungen**

---

- 45 Entwurf eines Wachstumschancengesetzes vorgelegt
- 46 Klimaschutz-Investitionsprämie
- 47 Verbesserung der Abschreibungsbedingungen
- 48 Verbesserung der Möglichkeiten der Verlustverrechnung
- 49 Weitere vorgesehene Änderungen im Einkommensteuergesetz
- 50 Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer
- 51 Verbesserte steuerliche Rahmenbedingungen für Personengesellschaften
- 52 Vorgesehene Änderungen zum Betriebsausgabenabzug von Zinsaufwendungen

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 FinVerw nimmt ausführlich Stellung zur Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen

Ende vergangenen Jahres wurde gesetzlich eine Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer für bestimmte Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) eingeführt. Diese ist rückwirkend ab Beginn des Jahres 2022 in Kraft getreten und soll insbesondere private Betreiber von PV-Anlagen auf dem selbstgenutzten Einfamilienhaus oder einem Vermietungsobjekt von steuerlichen Pflichten entbinden und damit bürokratische Hürden bei der Errichtung einer solchen Anlage beseitigen. Diese Steuerbefreiung ist weit gefasst und beinhaltet auch größere Anlagen. Allerdings weist die Gesetzesformulierung eine Vielzahl an Auslegungsfragen auf. Hierzu hat nun die FinVerw Stellung genommen. Dies bietet der Praxis eine wichtige Auslegungshilfe. Im Folgenden stellen wir die Kernaspekte dar.

#### Wer kann die Steuerbefreiung nutzen?

- Die Steuerbefreiung gilt für alle natürlichen Personen, die der Einkommensteuer unterliegen, für Kapitalgesellschaften und auch für Personengesellschaften, wenn sich also mehrere Personen für den Betrieb einer solchen Anlage zusammenschließen.
- Ehegatten gelten insoweit grds. steuerlich als eigenständige Personen, sodass jeder der Ehegatten separat die Steuerbefreiung nutzen kann. Dies ist allerdings anders zu sehen, wenn die Ehegatten die PV-Anlage gemeinsam betreiben und damit eine **Personengesellschaft gründen**. Insoweit ist also zwischen diesen rechtlichen Organisationsformen zu unterscheiden, wobei es insbesondere darauf ankommt, ob die Ehegatten gemeinsam nach außen hin auftreten, so z. B. bei der Beauftragung der Installation, der Eintragung im Marktstammdatenregister und hinsichtlich der Einspeisung von Strom in das allg. Stromnetz gegenüber dem Energieversorgungsunternehmen. Hierzu folgende Beispiele:

#### Beispiel 1:

Sachverhalt: Der Ehemann A und die Ehefrau B betreiben auf dem gemeinsam genutzten Einfamilienhaus jeweils eine eigenständige Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von jeweils 12,00 kWp (Kilowatt peak).

Steuerliche Lösung: Die Steuerbefreiung gilt sowohl für A als auch für B.

#### Beispiel 2:

Sachverhalt: Der Ehemann A und die Ehefrau B betreiben auf dem gemeinsam genutzten Einfamilienhaus gemeinschaftlich (als Mitunternehmerschaft) eine Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von 24,00 kWp.

Steuerliche Lösung: Die Steuerbefreiung gilt für die Mitunternehmerschaft der Eheleute A und B insgesamt.

#### Welche PV-Anlagen werden von der Steuerbefreiung erfasst?

- Von der Steuerbefreiung erfasst werden PV-Anlagen bestimmter Größe, wobei dann hinsichtlich des Gebäudes, auf dem die PV-Anlage errichtet ist, zu differenzieren ist. Maßgebend ist insoweit stets die Bruttoleistung nach dem Marktstammdatenregister in Kilowatt peak.
- Begünstigt sind mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene PV-Anlagen, die sich auf, an oder in dem jeweiligen Gebäude befinden (einschließlich Nebengebäude, wie z. B. Gartenhäuser, Garagen, Carports). Begünstigt sind auch dachintegrierte und sog. Fassadenphotovoltaikanlagen. Nicht von der Steuerbefreiung erfasst werden Freiflächenanlagen.
- Es ist nicht erforderlich, dass der Betreiber der PV-Anlage auch Eigentümer jenes Gebäudes ist, auf, an oder in dem sich die PV-Anlage befindet.
- Hinsichtlich der maximalen Größe ist bezüglich des Gebäudes, auf dem die PV-Anlage errichtet ist, zu differenzieren. Dabei werden alle PV-Anlagen des Stpfl. auf dem jeweiligen Gebäude zusammengerechnet:

Art des Gebäudes	Maximale maßgebliche Leistung der Anlage(n) in kWp je Stpfl./Mitunternehmerschaft (gebäudebezogene Betrachtung)
Einfamilienhaus	30 kWp
Wohnzwecken dienendes Zwei-/Mehrfamilienhaus	15 kWp je Wohneinheit
Gemischt genutzte Immobilie (also Nutzung sowohl zu Wohn- als auch zu Gewerbezwecken)	15 kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit
Nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude, z. B. Gewerbeimmobilie mit einer Gewerbeeinheit, Garagengrundstück	30 kWp
Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten	15 kWp je Gewerbeeinheit

#### Beispiele für von der Steuerbefreiung erfasste PV-Anlagen:

- Der Stpfl. hat auf drei verschiedenen Einfamilienhäusern jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 25 kWp. Alle drei Anlagen sind begünstigt.
- Der Stpfl. hat auf einer gemischt genutzten Immobilie (ein Ladengeschäft und zwei Wohnungen) eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 40 kWp, die damit unter den zulässigen 45,00 kWp für drei Einheiten liegt. Weiterhin hat dieser Stpfl. auf einer Gewerbeimmobilie eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 20,00 kWp. Beide Anlagen sind begünstigt.
- Der Stpfl. hat auf einem Zweifamilienhaus eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 25,00 kWp und auf einer Gewerbeimmobilie mit drei Gewerbeeinheiten eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 45,00 kWp. Beide Anlagen sind begünstigt.
- Sowohl die Ehefrau A als auch der Ehemann B betreiben auf ihrem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 16,00 kWp. Beide Anlagen sind begünstigt.

#### Beispiele für von der Steuerbefreiung nicht erfasste PV-Anlagen:

- Der Stpfl. hat auf seinem Einfamilienhaus eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 34,00 kWp.
- Der Stpfl. hat auf seinem Haus mit zwei Wohneinheiten und der dazugehörigen Garage jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 15,10 kWp. Beide Anlagen sind nicht begünstigt, da deren maßgebliche Leistung insgesamt mit 30,20 kWp die für diese Gebäudeart zulässigen 30,00 kWp überschreitet.
- A und B sind Miteigentümer eines Mehrfamilienhauses mit drei Wohneinheiten. A betreibt auf dem Pultdach des Hauses eine Anlage mit 50,00 kWp und B auf den dazugehörigen Garagen eine Anlage mit 10,00 kWp. Die Anlage des A überschreitet die maßgebliche Leistung von 45,00 kWp für das Mehrfamilienhaus einschließlich der Garagen und ist daher nicht begünstigt. Die Anlage des B ist dagegen begünstigt.

#### Hinweis:

Bei der Prüfung der Anzahl der Wohn-/Gewerbeeinheiten ist regelmäßig auf die selbstständige und unabhängige Nutzbarkeit abzustellen.

#### Maximalgrenze von 100 kWp:

- In einem ersten Schritt ist für den Stpfl. oder die Mitunternehmerschaft zu prüfen, ob die maßgeblichen Leistungen der von ihm oder ihr betriebenen PV-Anlagen die für die jeweilige Gebäudeart zulässige Größe pro Gebäude einhalten. Diese Prüfung ist objektbezogen für das jeweilige Gebäude vorzunehmen. Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob der jeweilige Stpfl. oder die jeweilige Mitunternehmerschaft insgesamt die 100,00 kWp-Grenze einhält.
- Bei der Prüfung der 100,00 kWp-Grenze je Stpfl. bzw. je Mitunternehmerschaft sind alle im Grundsatz unter die Steuerbefreiung fallenden PV-Anlagen des Stpfl. zusammenzurechnen. Das gilt sowohl für Anlagen, die sich auf demselben Grundstück befinden, als auch für Anlagen auf verschiedenen Grundstücken. Dabei ist unerheblich, ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind.

- Betreibt der Stpfl. entsprechende PV-Anlagen mit einer maßgeblichen Leistung von insgesamt mehr als 100,00 kWp, ist die Steuerbefreiung nach Ansicht der FinVerw insgesamt nicht anzuwenden (Freigrenze). Das heißt alle PV-Anlagen werden steuerlich erfasst.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Ein Stpfl. betreibt zwei Anlagen mit einer maßgeblichen Leistung von 30,00 kWp auf je einem Einfamilienhaus und eine Freiflächenphotovoltaikanlage mit einer maßgeblichen Leistung von 50,00 kWp.

Steuerliche Lösung: Die Freiflächenphotovoltaikanlage ist nicht in die Prüfung der 100,00 kWp-Grenze einzubeziehen. Die beiden Anlagen auf den Einfamilienhäusern sind deshalb von der Steuerbefreiung erfasst.

**Abwandlung:**

Sachverhalt: Der Stpfl. betreibt zusätzlich eine vierte Photovoltaikanlage mit einer maßgeblichen Leistung von 50,00 kWp auf einem Haus mit zwei Wohneinheiten.

Steuerliche Lösung: Da die vierte Anlage bereits dem Grunde nach nicht unter die gesetzliche Steuerbefreiung fällt, da die maximale maßgebliche Leistung für diese Gebäudeart von 30,00 kWp überschritten ist, ist diese Anlage ebenfalls nicht in die Ermittlung der 100,00 kWp-Grenze einzubeziehen.

**Hinweis:**

Werden die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung unterjährig erstmalig oder letztmalig erfüllt (z. B. auf Grund von Veränderungen bei den Wohn-/Gewerbeeinheiten im Gebäude, Änderung der maßgeblichen Leistung der PV-Anlage, Über- oder Unterschreitung der 100,00 kWp-Grenze), findet die Steuerbefreiung nur bis zu bzw. ab diesem Zeitpunkt Anwendung.

**Von der Steuerbefreiung erfasste Einnahmen und Entnahmen:**

- Kommt die Steuerbefreiung zur Anwendung, so ist zwar die PV-Anlage im Grundsatz steuerlich relevant, jedoch werden die insoweit erzielten Einnahmen und Entnahmen steuerfrei gestellt, sodass der Betrieb der PV-Anlage im Ergebnis keine steuerlichen Konsequenzen nach sich zieht.
- Zu den steuerfrei gestellten Einnahmen gehören insbesondere
  - die Einspeisevergütung,
  - Entgelte für anderweitige Stromlieferungen, z. B. an Mieter,
  - Vergütungen für das Aufladen von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen,
  - Zuschüsse und
  - bei der Einnahmenüberschussrechnung vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer.
- Entnahmen – welche dann ebenso steuerfrei sind – liegen vor, wenn der Strom für betriebsfremde Zwecke verwendet wird, z. B.:
  - Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen verwendet.
  - Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in Räumen verwendet, die der Erzielung von Einkünften aus einer anderen Einkunftsquelle dienen, z. B. das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen einer Arbeitnehmertätigkeit des Stpfl.
  - Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung für das Aufladen eines (eigenen privaten) Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs genutzt oder die Aufladung erfolgt unentgeltlich. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn das Fahrzeug zum Betriebsvermögen des die PV-Anlage betreibenden Betriebs gehört.

**Folge der Steuerfreiheit der Einnahmen ist, dass Betriebsausgaben steuerlich nicht geltend gemacht werden können:**

- Alle Betriebsausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem (ggf. zukünftigen) Betrieb von PV-Anlagen stehen, die unter die Steuerbefreiung fallen, sind steuerlich nicht abzugsfähig.
- Dies betrifft z. B. die Abschreibung der PV-Anlage, Versicherung oder Ausgaben für Wartung.
- Die Steuerbefreiung ist kein Wahlrecht, sondern zwingend anzuwenden. Dies betrifft dann entsprechend auch das Betriebsausgabenabzugsverbot.

- Wird die PV-Anlage in einem Betrieb errichtet, dessen Zweck nicht ausschließlich der Betrieb steuerfreier PV-Anlagen ist, so gilt die Steuerbefreiung nur insoweit, als der Strom eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert wird. Soweit der Strom im eigenen Gewerbebetrieb verbraucht wird, können mit der PV-Anlage im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben steuerlich angesetzt werden. Für solche Anlagen kann auch ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht werden.

#### **Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen:**

- Die FinVerw lässt es zu, dass für Aufwendungen in Bezug auf steuerfrei gestellte PV-Anlagen, die auf, an oder in zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden montiert sind, die Aufwendungen als Handwerkerleistungen zu einer Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer genutzt werden können. Dies betrifft bei der Errichtung einer Anlage allerdings nur den Lohnanteil, der insoweit in der Rechnung separat ausgewiesen sein sollte. Gleiches gilt für Kosten der Wartung oder Reparatur einer solchen PV-Anlage.

#### **Zeitliche Anwendung der Steuerbefreiung:**

- Die Steuerbefreiung der Einnahmen und Entnahmen für die gekennzeichneten Anlagen gilt ab dem Jahr 2022. Dies ist unabhängig von dem Zeitpunkt der Errichtung der Anlage. Demnach sind bei vor 2022 errichteten Anlagen bis 2021 die allgemeinen steuerlichen Regeln anzuwenden und ab 2022 sind – soweit die übrigen Voraussetzungen vorliegen – die Einnahmen und Entnahmen steuerfrei zu stellen.
- Die bisherige Vereinfachungsregel der FinVerw, nach der bei bestimmten kleineren Anlagen unterstellt werden konnte, dass keine Gewinnerzielungsabsicht besteht und damit diese Anlagen steuerlich nicht relevant sind, gilt für PV-Anlagen, die nach dem 31.12.2021 in Betrieb genommen wurden, nicht mehr.
- Wurde bis einschließlich im Jahr 2021 ein Investitionsabzugsbetrag für die zukünftige Errichtung einer PV-Anlage geltend gemacht und wird nun insoweit im Jahr 2022 oder später in eine unter die Steuerbefreiung fallende Anlage investiert, so ist nach Ansicht der FinVerw der Investitionsabzugsbetrag rückwirkend wieder rückgängig zu machen.

## **2 Aufwendungen für ein Hausnotrufsystem – keine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer**

In zwei weitgehend inhaltsgleichen Entscheidungen hat der BFH entschieden, dass für ein Hausnotrufsystem, das im Notfall lediglich den Kontakt zu einer 24-Stunden-Servicezentrale herstellt, die soweit erforderlich Dritte verständigt, die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen bei der Einkommensteuer nicht in Anspruch genommen werden kann. Insoweit fehlt es an dem Bezug zum Haushalt des Stpfl., was für die Gewährung der Steuerermäßigung zwingend ist.

#### **Hinweis:**

Dies ist dann anders zu beurteilen, wenn im Notfall der Betreiber des Notrufsystems unmittelbar Hilfe leistet. So hatte der BFH mit Urteil vom 3.9.2015 entschieden, dass für ein mit der Betreuungspauschale abgeregelter Notrufsystem, das innerhalb einer Wohnung im Rahmen des "Betreuten Wohnens" Hilfeleistung rund um die Uhr sicherstellt, die Steuerermäßigung in Anspruch genommen werden kann.

## **3 Bestätigung durch den BFH: Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen bei Mietern**

Die Einkommensteuer ermäßigt sich

- für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder für haushaltsnahe Dienstleistungen auf Antrag um 20 %, höchstens 4 000 € pro Jahr der Aufwendungen des Stpfl.
- Daneben ermäßigt sich auf Antrag die Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen um 20 % der Aufwendungen des Stpfl., höchstens jedoch um 1 200 € pro Jahr.

Der BFH stellt nun klar, dass

- Mieter die Steuerermäßigung auch dann geltend machen können, wenn sie nicht selbst die Verträge mit den Leistungserbringern abgeschlossen haben, sondern der Vermieter oder Verwalter.
- Für eine Geltendmachung der Steuerermäßigung reicht regelmäßig eine Wohnnebenkostenabrechnung, eine Hausgeldabrechnung, eine sonstige Abrechnungsunterlage oder eine Bescheinigung entsprechend dem Muster der FinVerw aus.

Im Streitfall wohnten die Stpfl. in einer Eigentumswohnung, die sie vom Eigentümer angemietet hatten. Die Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums der Wohnungseigentümer oblag einer Verwalterin. Geltend machten die Stpfl. eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG für die Positionen (a) Funktionsprüfung RWM (Rauchwarnmelder) lt. Heizungsabrechnung, (b) Treppenhausreinigung und (c) Schneeräumdienst, Gartenpflege. Die Stpfl. legten hierzu die "Wohnnebenkostenabrechnung 2016" ihres Vermieters vor, in der die Beträge für Treppenhausreinigung sowie Schneeräumdienst und Gartenpflege enthalten waren. Die Treppenhausreinigung war dem Vermieter durch die Verwalterin mit der "Hausgeldabrechnung" für das Streitjahr in Rechnung gestellt worden. Die Aufwendungen für die Funktionsprüfung RWM (Rauchwarnmelder), die in der Wohnnebenkostenabrechnung unter der Position "Heizung Wasser" mit enthalten waren, ergaben sich aus der an den Vermieter gerichteten "Betriebskosten-Abrechnung" für das Streitjahr, die die Stpfl. dem FA ebenso wie die Hausgeldabrechnung übermittelten. Der Vermieter bestätigte auf Rückfrage des steuerlichen Beraters der Stpfl. außerdem die Höhe des Lohnanteils der Funktionsprüfung RWM lt. Heizungsabrechnung, der Treppenhausreinigung sowie des Schneeräumdienstes und der Gartenpflege.

Zum Streitfall stellt das Gericht heraus:

- Der Berücksichtigung des Schneeräumens und der Gartenpflege als haushaltsnahe Dienstleistungen steht nicht entgegen, dass diese Arbeiten von Mitgliedern der Eigentümergemeinschaft erledigt wurden, die zu den Stpfl. oder ihrem Vermieter nicht in einem Beschäftigungs- oder Dienstverhältnis standen. Der Stpfl. nimmt haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen auch dadurch in Anspruch, dass ihm die betreffenden Leistungen zugutekommen.
- Handwerkerleistungen sind einfache wie qualifizierte handwerkliche Tätigkeiten, unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen handelt. Hierzu zählen auch regelmäßige Prüftätigkeiten, wie vorliegend die Funktionsprüfung der Rauchwarnmelder.
- Die Stpfl. haben von dieser Leistung profitiert. Folglich haben sie diese auch dann in Anspruch genommen, wenn die Arbeiten z. B. auf Grund eines vom Vermieter, der Verwalterin oder der Eigentümergemeinschaft abgeschlossenen Dienst-, Arbeits- oder Werkvertrags ausgeführt wurden.
- Voraussetzung für die Gewährung der Steuerermäßigung ist, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat. Die Wohnnebenkostenabrechnungen des Vermieters bzw. die Hausgeldabrechnungen der Eigentümergemeinschaft oder des Verwalters sowie weitere oder ergänzende Abrechnungsunterlagen, die der Mieter oder Wohnungseigentümer erhalten hat, können die Rechnungen der Leistungserbringer repräsentieren.

#### **Handlungsempfehlung:**

Der BFH stellt nun die Nachweispflichten für das Vorliegen von haushaltsnahen Dienstleistungen bzw. Handwerkerleistungen durch Mieter klar. In der Praxis kann daher eine Bescheinigung des Vermieters bzw. der Wohnungseigentümergeinschaft gem. den Mustern der FinVerw vorgelegt werden.

#### **4 Anpassung des steuerfreien Rententeils nach Einführung der "Mütterrente"**

Die Erhöhung einer bereits laufenden gesetzlichen Altersrente durch einen Zuschlag an persönlichen Rentenentgeltpunkten für Kindererziehungszeiten ("Mütterrente") führt zu einer Anpassung des bisherigen steuerfreien Teils der Rente (Rentenfreibetrag), wie nun der BFH entschieden hat. Hierbei bleiben zwischenzeitliche regelmäßige Rentenanpassungen außer Betracht. Die Einführung der sog. "Mütterrente" führt also zu einer Neuberechnung und somit zu einer Erhöhung des Rentenfreibetrags.

## **5 Digitale Rentenübersicht seit 30.6.2023 verfügbar**

Die digitale Rentenübersicht ist seit dem 30.6.2023 verfügbar. Unter [www.rentenuebersicht.de](http://www.rentenuebersicht.de) können nun alle Bürger eine Übersicht über ihre persönlichen Altersvorsorgeansprüche aus gesetzlicher, betrieblicher und privater Alterssicherung online abrufen. Unter dem Dach der Deutschen Rentenversicherung Bund entwickelt die Zentrale Stelle für die Digitale Rentenübersicht (ZfDR) das Online-Portal. Eingebunden in die Umsetzung sind neben der Deutschen Rentenversicherung Bund das BMF, das Bundesarbeitsministerium (BMAS) sowie Vertretende der privaten und betrieblichen Alterssicherung und des Verbraucherschutzes.

Die Digitale Rentenübersicht zeigt die Werte aus den Renten- und Standmitteilungen der Anbieter von Altersvorsorge-Produkten. Die Digitale Rentenübersicht bündelt diese Angaben digital an einem Ort.

### **Hinweis:**

Die Nutzung des Online-Portals ist freiwillig und kostenfrei. Die Authentifizierung erfolgt mit dem elektronischen Personalausweis oder der eID-Karte für Bürgerinnen und Bürger der EU und des EWR. Für eine Zuordnung der eigenen Altersvorsorge-Ansprüche benötigen die Nutzenden zudem die steuerliche Identifikationsnummer.

## **6 Besteuerung von Gewinnen aus Online-Poker**

Der BFH hatte bereits mehrfach entschieden, dass die Teilnahme an Turnierpoker und Casino-Poker gewerbliche Tätigkeiten sein können. Zwar ist die Teilnahme an einem "reinen" Glücksspiel wegen fehlender Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung steuerlich nicht relevant (Spielgewinne sind vom Zufall abhängige Einnahmen und stellen nicht ein Entgelt für die Spieltätigkeit dar). Dagegen handelt es sich beim Poker nicht um ein reines Glücksspiel, vielmehr ist es als eine Mischung aus Glücksspiel und Geschicklichkeitsspiel einzustufen. Ein erfahrener Pokerspieler kann durch Taktik, Menschenkenntnis, Nervenstärke, Mimik u.Ä. die Gewinnchancen beim Pokerspielen erheblich steigern. Einnahmen aus Pokerspielen können damit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen.

Nun stellt das Gericht klar, dass auch Gewinne aus dem Online-Pokerspiel (hier: in der Variante "Texas Hold'em") als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen sein können, wenn die Aktivitäten nachhaltig und intensiv betrieben werden. Im Streitfall ging es um einen Studenten, der sich aus seinem "Kinderzimmer" im Hause der Eltern über die Jahre zunehmend intensiv über Onlineportale an Pokerspielen beteiligte und zunehmend beachtlich hohe Gewinne erzielte. Der BFH hat in diesem Fall Einkünfte aus Gewerbebetrieb angenommen.

Die erforderliche Abgrenzung zu privaten Tätigkeiten richtet sich nach Ansicht des BFH bei Spielern – ebenso wie bei Sportlern – danach, ob der Spfl. mit seiner Betätigung private Spielbedürfnisse gleich einem Freizeit- oder Hobbyspieler befriedigt oder ob in der Gesamtschau strukturell-gewerbliche Aspekte entscheidend in den Vordergrund rücken. Für das insoweit maßgebliche "Leitbild eines Berufsspielers" ist v.a. das planmäßige Ausnutzen eines Marktes unter Einsatz "beruflicher" Erfahrungen prägend.

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

## **7 Beitrag zur Pflegeversicherung steigt ab 1.7.2023 und hängt von der Anzahl der Kinder ab**

Der Bundestag hat am 26.5.2023 in zweiter und dritter Lesung das sog. Pflegeunterstützungs- und -entlastungsgesetz verabschiedet. Insbesondere sind Leistungserhöhungen vorgesehen, mit denen v.a. die häusliche Pflege gestärkt werden soll. Zur Finanzierung steigt nun aber auch der Beitragssatz zur gesetzlichen Pflegeversicherung und dieser wird in Abhängigkeit von der Anzahl der Kinder ausgestaltet. Damit werden die Vorgaben des BVerfG umgesetzt, welches dem Gesetzgeber aufgegeben hatte, spätestens bis zum 31.7.2023 die Erziehungsleistung von

Eltern in der Pflegeversicherung beitragsrechtlich zu honorieren. Die Beitragssätze stellen sich wie folgt dar:

	bislang	ab 1.7.2023		
		Gesamt-beitrag	Anteil Arbeitgeber	Anteil Arbeitnehmer
<b>allgemeiner Beitragssatz</b>	3,05 % (ArbG und ArbN jeweils 1,525 %)	3,4 %	1,7 %	1,7 %
<b>kinderlose Mitglieder</b> (nach Ablauf des Monats, in dem sie das 23. Lebensjahr vollendet haben)	3,4 % (ArbG: 1,525 %; ArbN: 1,875 %)	4,0 %	1,7 %	2,3 %
<b>Abschlagsregelungen für Kinder unter 25 Jahren:</b>				
Mitglieder mit 2 Kindern		3,15 %	1,7 %	1,45 %
Mitglieder mit 3 Kindern		2,9 %	1,7 %	1,2 %
Mitglieder mit 4 Kindern		2,65 %	1,7 %	0,95 %
Mitglieder mit 5 oder mehr Kindern		2,4 %	1,7 %	0,7 %

Die **Arbeitgeber** tragen ab dem 1.7.2023 stets einen Beitrag i. H. v. 1,7 % (in Sachsen: 1,2 % – die Differenz von 0,5 Prozentpunkten tragen in Sachsen zusätzlich die Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen). Für Versicherte mit mehr als einem Kind reduziert sich der Beitragssatz um jeweils 0,25 Prozentpunkte für das zweite bis fünfte Kind. Somit ist ein Abschlag von maximal einem Prozent möglich. Die Entlastung für Kinder kommt mithin ausschließlich dem Arbeitnehmer zugute.

Bei der **Berücksichtigung der Elterneigenschaft** wird nun aber differenziert:

- Mitglieder mit mindestens einem Kind zahlen dauerhaft (ohne Altersbegrenzung betreffend das Kind) den allgemeinen Beitragssatz ohne Zuschlag. Dies entspricht der bisherigen Regelung.
- Für die Abschlagsregelung ab dem zweiten Kind werden dagegen **nur Kinder bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres ("Erziehungsphase") berücksichtigt**. Das heißt der Abschlag gilt bis zum Ende des Monats, in dem das Kind jeweils sein 25. Lebensjahr vollendet hat. Danach entfällt der Abschlag für diese Kinder.

Bei der **Lohnabrechnung** müssen nun **ab Juli 2023** detaillierte Angaben zu den Kindern der Beschäftigten einschließlich Nachweis vorgehalten werden. Insoweit gilt:

- Es wird noch festgelegt, welche Nachweise von den Arbeitnehmern zu erbringen sind. Nach derzeitigem Stand sind mögliche Nachweise der Elterneigenschaft und der Kinder: Geburtsurkunde, Vaterschaftsanerkennung, Abstammungsurkunde, steuerliche Lebensbescheinigung des Einwohnermeldeamtes, Bestätigung über das Pflegekindschaftsverhältnis durch die zuständige Behörde, Adoptionsurkunde. Die Vorgehensweise für Adoptivkinder, Pflegekinder und weitere Fälle sind noch nicht abschließend geklärt.
- Im Lohnabrechnungsprogramm müssen zukünftig bei dem jeweiligen Arbeitnehmer die Kinder – mit dem jeweiligen Geburtsdatum – erfasst werden.
- Für die Umsetzung der Beitragsdifferenzierung nach Anzahl und Alter der Kinder soll bis zum 31.3.2025 ein digitales Verfahren aufgesetzt werden. Für den Zeitraum vom 1.7.2023 bis zum 30.6.2025 ist ein vereinfachtes Verfahren vorgesehen. Insoweit sind eine Abschlagsregelung zum 1.7.2023 und eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2023 vorgesehen. Wird der Kindsnachweis bis zum 31.12.2023 erbracht, wird dieser rückwirkend zum 1.7.2023 berücksichtigt. Überzahlte Beiträge sind rückzuerstatten.

## 8 Home-Office bei Grenzgängern und Sozialversicherung – Änderungen ab 1.7.2023

Für Beschäftigte, deren Arbeitgeber sich in einem anderen Land befindet als ihr Wohnsitz, wird es einfacher. Diese können seit dem 1.7.2023 von erleichterten Bedingungen für das Home-Office profitieren, ohne dass sich an ihrer Sozialversicherungspflicht etwas ändert. Bislang galt, dass die Sozialversicherung des Wohnsitzlandes gegriffen hat, wenn der Beschäftigte dort mehr als 25 % der Arbeitszeit im Home-Office arbeitete. Durch ein neues **Rahmenabkommen** wurde diese Grenze nun dauerhaft auf 50 % erhöht. Auf Antrag hin kann also auch bei Home-Office von bis zu 50 % weiter die Sozialversicherung des Staats des Arbeitgebers greifen. Die Regelung knüpft an eine Sonderregelung der Corona-Pandemie an.

Für Zwecke der Sozialversicherungspflicht gilt im Grundsatz:

- **Grenzüberschreitende Tätigkeiten** in Telearbeit unterliegen **grundsätzlich** der Sozialversicherung des **Mitgliedstaates der EU**, an dem sich die Person und der Laptop befinden.
- **Ausnahmen** bestehen für **sog. Entsendungen** (inkl. "workation") und die regelmäßige Beschäftigung in zwei oder mehr Mitgliedstaaten.
- Arbeitet ein **Grenzgänger** regelmäßig mehr als 25 % vom Wohnsitz aus (klassisches "Home-Office"), unterliegt die gesamte Tätigkeit grds. der Sozialversicherung des Wohnmitgliedstaats, bei weniger als 25 % "Home-Office" der Sozialversicherung des Mitgliedstaats, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz hat.
- Ab 1.7.2023 kann auf Grund einer Rahmenvereinbarung **einiger Mitgliedstaaten der EU/EWR und der Schweiz** auf Antrag auch bei Home-Office von Grenzgängern von bis zu unter 50 % das Recht des Mitgliedstaats, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz hat, für anwendbar erklärt werden.

Im Einzelnen ist hinsichtlich der Anwendung der **ab dem 1.7.2023 geltenden Rahmenbedingungen** zu beachten:

- Mit "**grenzüberschreitender Telearbeit**" ist eine Tätigkeit gemeint, die ortsunabhängig erbracht werden kann. Der Begriff der "Telearbeit" stammt aus dem Arbeitsrecht (Arbeitsstättenverordnung). Damit werden Arbeitsformen bezeichnet, bei denen Beschäftigte jedenfalls einen Teil ihrer Arbeit mithilfe eines vom Arbeitgeber fest eingerichteten Bildschirmarbeitsplatzes außerhalb des Betriebes erbringen. Obwohl das Arbeiten per IT-Verbindung zwingende Voraussetzung ist, muss diese nicht dauerhaft während der gesamten Arbeitszeit bestehen. Es wäre beispielsweise auch zulässig, sich zu Arbeitsbeginn bestimmte Aufgaben herunterzuladen und diese offline zu erledigen.
- Das **Rahmenabkommen** gilt daher nicht für Personen, die im Wohnsitzstaat gewöhnlich eine andere Tätigkeit als grenzüberschreitende Telearbeit ausüben (der Begriff "Home-Office" geht somit weiter) und/oder gewöhnlich eine Tätigkeit außerhalb des Wohnsitzstaats bzw. des Staates, in dem der Arbeitgeber ansässig ist (z. B. in einer Niederlassung in einem anderen Staat), ausüben. Zudem gilt sie nicht für Personen, die selbstständig sind. Auch Beamte bzw. Beschäftigte bei in Deutschland ansässigen öffentlichen Arbeitgebern sind vom multilateralen Rahmenübereinkommen nicht erfasst.
- Der Anteil der einzelnen **örtlichen Tätigkeiten** ist nach den allg. sozialversicherungsrechtlichen Regeln zu bestimmen. Hinsichtlich der Berechnung des im Wohnstaat ausgeübten maximal möglichen Anteils der Beschäftigung von 49,99 % ist die voraussichtliche Sachlage in den folgenden zwölf Kalendermonaten zu berücksichtigen. Dabei sind planbare Zeiten wie Urlaub, an denen die Beschäftigung nicht ausgeübt wird, zu berücksichtigen (im Gegensatz zu ungeplanten Ausfallzeiten wie Krankheit).
- Da es sich um einen **Antrag auf eine Ausnahmevereinbarung** handelt, ist er in dem Staat zu stellen, dessen Sozialversicherungsrecht nach dem Rahmenübereinkommen gelten soll. Liegt der Arbeitgebersitz in Deutschland und soll unter den zuvor geschilderten Rahmenbedingungen deutsches Sozialversicherungsrecht zur Anwendung kommen, ist der Antrag vom Arbeitgeber an den GKV-Spitzenverband DVKA elektronisch zu übermitteln.
- Das Rahmenübereinkommen ist am 1.7.2023 in Kraft getreten. Ein Antrag zu seiner Inanspruchnahme kann **auch rückwirkend** ab dem 1.7.2023 gelten, sofern er bis zum 30.6.2024 gestellt wird und in diesem Zeitraum durchgängig in Deutschland

Sozialversicherungsbeiträge entrichtet wurden. Somit ist nach Inkrafttreten des Rahmenübereinkommens ein Jahr Zeit für die Antragstellung mit Gültigkeit ab 1.7.2023. Nach Ablauf des ersten Jahres kann ein Antrag nur noch für drei Monate rückwirkend gestellt werden, ebenfalls unter der Voraussetzung, dass in diesem Zeitraum durchgängig Sozialversicherungsbeiträge in Deutschland entrichtet wurden.

- **Teilnehmende Staaten** sind die meisten EU-/EWR-Staaten und auch die Schweiz. Dänemark nimmt an dieser Regelung nicht teil.
- Wenn die **Bedingungen des Rahmenübereinkommens nicht erfüllt** sind, wird der Antrag im Rahmen eines regulären Antrags auf Ausnahmereinbarung nach Art. 16 Abs. 1 VO (EG) 883/04 auf Basis einer Ermessensentscheidung bearbeitet. Das Ergebnis hängt von der Prüfung und der Bewertung beider beteiligten Mitgliedstaaten ab.

**Handlungsempfehlung:**

Die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung ist komplex und kann nur für den Einzelfall erfolgen. Insoweit ist rechtlicher Rat einzuholen. Auch ist zu beachten, dass sich diese Rahmenübereinkommen ausschließlich auf den Bereich der Sozialversicherung beziehen und steuerlich eine separate Beurteilung vorzunehmen ist.

## **9 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen – Aufteilung von Sachbezugspauschalen**

Bei der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer durch unternehmenseigene Kantinen ist aus Vereinfachungsgründen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dem Wert auszugehen, der dem amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV entspricht. Die FinVerw teilt nun mit, dass auf Grund der temporären Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken bei einer erforderlichen Aufteilung der Bemessungsgrundlage von Sachbezugspauschalen dies wie folgt vorzunehmen ist:

- 70 % auf Lieferungen/Leistungen, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz und
- 30 % auf Lieferungen/Leistungen, die dem regulären Umsatzsteuersatz unterliegen.

**Handlungsempfehlung:**

Die umsatzsteuerliche Verbuchung ist also mit Sorgfalt vorzunehmen und entsprechend zu dokumentieren.

**Hinweis:**

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken gilt nach aktuellem Rechtsstand noch bis zum 31.12.2023. Abzuwarten bleibt, ob insoweit eine weitere – ggf. dauerhafte – Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gesetzlich noch geregelt wird.

## **10 Krankengeldbezug: Abgeführte Rentenversicherungsbeiträge steuerlich i. d. R. nicht zu berücksichtigen**

Bezieht ein Arbeitnehmer bei längerer Erkrankung Krankengeld, so werden hiervon i. d. R. Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung einbehalten und abgeführt. Insoweit sind steuerlich folgende Konsequenzen zu beachten, wie nun das FG Köln entschieden hat:

- Das Krankengeld ist steuerfrei, unterliegt also nicht der Lohn-/Einkommensteuer, wird aber bei der Einkommensteuer bei der Berechnung des Steuersatzes berücksichtigt – sogenannter Progressionsvorbehalt. Überschreitet das Krankengeld (ggf. mit anderen, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Leistungen) im Jahr einen Betrag von 410 €, so ist der Arbeitnehmer verpflichtet, für dieses Jahr eine Einkommensteuererklärung abzugeben.
- Die vom Krankengeld einbehaltenen Pflichtbeiträge zur Rentenversicherung werden nicht mindernd beim Progressionsvorbehalt berücksichtigt. Insoweit geht vielmehr das ungemilderte Krankengeld in die Berechnung des auf die steuerpflichtigen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes ein.
- Die vom Krankengeld einbehaltenen Pflichtbeiträge zur Rentenversicherung können vom Arbeitgeber im Rahmen der Einkommensteuererklärung nicht als Sonderausgaben geltend

gemacht werden. Insoweit handelt es sich zwar im Grundsatz um Sonderausgaben, jedoch stehen diese in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen, was den Abzug ausschließt.

**Hinweis:**

Insbesondere ist bei Bezug von Krankengeld die ggf. bestehende Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu beachten.

## 11 Job-Ticket/Deutschlandticket

Das seit 1.5.2023 gültige Deutschlandticket ("49 €-Ticket") zur unbegrenzten deutschlandweiten Nutzung des Schienenpersonennahverkehrs (SPNV) sowie der Verkehrsmittel des Öffentlichen Personennahverkehrs (ÖPNV) gibt für Arbeitgeber Anlass zu der Überlegung, ob dieses den Arbeitnehmern verbilligt als Corporate Benefit zur Verfügung gestellt werden soll. Insbesondere können die Konditionen des Deutschland-Job-Tickets in Anspruch genommen werden, nach denen sich der Abgabepreis um 5 % reduziert, wenn der Arbeitgeber einen Mindestzuschuss von 25 % auf den Ausgabepreis gewährt. Job-Tickets, Fahrtkostenzuschüsse oder auch Fahrrad-Leasing sind ein beliebter Benefit zur Mitarbeiterbindung.

Vorteilhaft sind insoweit insbesondere die Möglichkeiten, diese Benefits steuer- und sozialversicherungsfrei zu gewähren. Fahrtkostenzuschüsse oder Sachbezüge für den mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegten Weg von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte werden steuerlich auf zweierlei Weise gefördert, nämlich unter unterschiedlichen Voraussetzungen durch

- eine Steuerbefreiung oder
- eine Lohnsteuerpauschalierung mit 25 %,

wobei in beiden Fällen die Zuschüsse bzw. Sachbezüge nicht der Sozialversicherungspflicht unterliegen.

**Hinweis:**

Im Einzelfall kann auch zu prüfen sein, ob überhaupt Arbeitslohn vorliegt. So hat das Hessische FG entschieden, dass die Überlassung eines Job-Tickets im Rahmen einer Mobilitätskarte, die in erster Linie auf die Beseitigung der Parkplatznot auf den von dem Arbeitgeber unterhaltenen Parkplätzen gerichtet ist, bei den Mitarbeitenden keinen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug darstellt. Allerdings ist sorgfältig zu prüfen, ob und inwieweit diese Entscheidung auf andere Fälle übertragbar ist.

Die **Steuerbefreiung** kommt unter folgenden Bedingungen zur Anwendung:

- Unter die Steuerbefreiung fallen Arbeitgeberleistungen in Form von unentgeltlichen oder verbilligt überlassenen Fahrberechtigungen (Sachbezüge) sowie Zuschüsse (Barlohn) des Arbeitgebers zu den von den Arbeitnehmern selbst erworbenen Fahrberechtigungen.
- Der Steuerbefreiung unterliegen nur Arbeitgeberleistungen, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Als zusätzlich gilt eine Leistung des Arbeitgebers auch dann, wenn der Arbeitnehmer aus den vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zur Verfügung gestellten Mobilitätsalternativen wählen kann (z. B. Dienstwagen, E-Bike oder Fahrberechtigung für öffentliche Verkehrsmittel). Nicht begünstigt sind danach aber Barlohnnumwandlungen.
- Die Steuerbefreiung von Arbeitgeberzuschüssen ist auf die tatsächlichen Kosten des Arbeitnehmers beschränkt.
- Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen mindern den beim Arbeitnehmer als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag. Der Arbeitgeber muss die steuerfrei belassenen Leistungen auf der Lohnsteuerbescheinigung ausweisen, damit der Arbeitnehmer und auch das Finanzamt den Betrag erkennen und bei der Entfernungspauschale mindernd berücksichtigen können.
- Der Arbeitgeber hat die steuerfreien Arbeitgeberleistungen im Lohnkonto aufzuzeichnen und auf der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen. Zahlt der Arbeitgeber einen Zuschuss zu den vom Arbeitnehmer selbst erworbenen Fahrberechtigungen, hat er als Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung die vom Arbeitnehmer erworbenen und genutzten Fahrausweise oder entsprechende Belege (z. B. Rechnungen über den Erwerb eines

Fahrausweises oder eine Bestätigung des Verkehrsträgers über den Bezug eines Job-Tickets) zum Lohnkonto aufzubewahren.

Zur **Pauschalierung der Lohnsteuer** gilt:

- Soweit die vorgenannten Steuerbefreiungen nicht zum Tragen kommen, ist die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung zu prüfen, die nicht nur eine relativ niedrige Pauschalversteuerung, sondern zugleich eine Befreiung der Arbeitgeberleistungen von der Sozialversicherungspflicht ermöglicht. Insoweit sind zwei Varianten zu unterscheiden:
  - Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 15 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) pauschal erheben für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Fahrtkostenzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und etwaige geldwerte Vorteile (Sachbezüge) bei Job-Tickets. Die Pauschalbesteuerung von Zuschüssen kommt nur in Betracht, wenn der Arbeitnehmer die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln nachweist.
  - Daneben kann anstelle der Steuerbefreiung einheitlich für alle dort genannten Bezüge eines Kalenderjahres eine Pauschalbesteuerung mit 25 % gewählt werden. Dies gilt insbesondere auch für die Bezüge, die dem Arbeitnehmer nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Darüber hinaus erfolgt insoweit beim Arbeitnehmer keine Kürzung der Entfernungspauschale.

Im Einzelfall kann eine Steuerfreiheit mittels Anwendung der **50 €-Freigrenze für Sachbezüge** erreicht werden:

- Überlässt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Job-Tickets für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln unentgeltlich oder verbilligt, handelt es sich um Sachbezüge, sodass die 50 €-Freigrenze zu prüfen ist. Insoweit spielt es keine Rolle, ob der Sachbezug zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn oder in Form einer Gehaltsumwandlung gewährt wird.
- Allerdings sind bei der 50 €-Freigrenze auch andere Sachbezüge zu berücksichtigen. Wird die Freigrenze in einem Monat überschritten, so sind die Sachbezüge des jeweiligen Monats insgesamt steuerpflichtig.
- Auch wenn keine anderen Sachbezüge vorliegen, scheidet die Anwendung der Freigrenze aus, wenn der geldwerte Vorteil für den Sachbezug "Job-Ticket" allein 50 € im Monat überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Job-Ticket für einen längeren Zeitraum gilt (z. B. Jahresticket), weil dann der geldwerte Vorteil insgesamt im Zeitpunkt der Überlassung des Job-Tickets zufließt und nicht monatsweise, sofern dem Arbeitnehmer mit der Aushändigung des Job-Tickets ein uneingeschränktes Nutzungsrecht eingeräumt wurde.
- Die 50 €-Freigrenze gilt dagegen – zumindest nach Verwaltungsauffassung – bei der monatlichen Überlassung einer Monatsmarke oder einer monatlichen Fahrberechtigung für ein Job-Ticket, das für einen längeren Zeitraum gilt. Dies umfasst ausschließlich Fälle, in denen tatsächlich Tickets (sog. Monatsmarken) monatlich ausgehändigt werden bzw. ein Ticket, welches an sich für einen längeren Zeitraum gilt, aber jeden Monat durch den Verkehrsverbund "aktiviert/freigeschaltet" wird. Bei dem Deutschlandticket handelt es sich um ein Monatsticket in diesem Sinne, da dieses u. a. monatlich kündbar ist und auch die Abbuchung des Ausgabepreises monatlich erfolgt.

**Hinweis:**

Der Anwendungsbereich der 50 €-Freigrenze wird daher für das Deutschlandticket in vielen Fällen eröffnet sein. Daneben ist zu beachten, dass ein zweckgebundener Zuschuss des Arbeitgebers zu einem vom Arbeitnehmer selbst abgeschlossenen Abonnement, einer Monatskarte etc. seit dem 1.1.2020 keinen Sachbezug mehr darstellt.

## **12 Inflationausgleichsprämie – weitere Hinweise der Finanzverwaltung**

Arbeitgeber können ihren Arbeitnehmern eine Inflationausgleichsprämie (IAP) bis zu einem Betrag von 3 000 € in dem Zeitraum vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 steuer- und sozialabgabenfrei gewähren. Insoweit muss es sich zwingend um eine Leistung handeln, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird.

Zu Einzelfragen dieser Regelung hat die FinVerw ein FAQ-Dokument herausgegeben. Insoweit ist auf folgende aktuelle Ausführungen hinzuweisen:

- Die Steuerbefreiung kann für mehrere (Teil-)Leistungen in Anspruch genommen werden, die in dem begünstigten Zeitraum gewährt werden. Auch eine Auszahlung beispielsweise in monatlichen Teilbeträgen ist aus steuerlicher Sicht möglich. Die Teilleistungen müssen nicht auf einer einheitlichen Entscheidung über die Gewährung beruhen, sondern können jeweils eigenständig beschlossen oder vereinbart werden.
- Dagegen findet die Steuerbefreiung bei dauerhaften Lohnerhöhungen keine Anwendung, da nur Zusatzleistungen begünstigt sind.
- Unschädlich ist es dagegen für die Steuerfreiheit, wenn die IAP im Zusammenhang bzw. in Kombination mit einer dauerhaften Lohnerhöhung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird.

#### **Beispiel der FinVerw:**

Der Arbeitgeber gewährt seinen Arbeitnehmern Leistungen zum Inflationsausgleich i. H. v. insgesamt 2 000 €, deren Zahlung in mehreren Schritten erfolgen soll, beginnend mit einer Sonderzahlung von 1 000 € im Juni 2023. In den Monaten Juli 2023 bis einschließlich November 2023 sollen dann monatliche Sonderzahlungen i. H. v. jeweils 200 € geleistet werden. Ab dem 1.12.2023 soll der Lohn dauerhaft um monatlich 300 € erhöht werden. Auch die dauerhafte Lohnerhöhung wird mit Inflationsgesichtspunkten begründet.

Lohnsteuerliche Würdigung: Die einzelnen Komponenten der Lohnerhöhung sind getrennt voneinander zu beurteilen: Die in mehreren Teilbeträgen gewährte IAP i. H. v. insgesamt 2 000 € ist steuer- und sozialversicherungsfrei. Die danach einsetzende reguläre – und dauerhaft wirkende – Lohnerhöhung von monatlich 300 € unterliegt dagegen der Steuer- und der Sozialversicherungspflicht.

#### **Hinweis:**

Dies verdeutlicht die großen Gestaltungsspielräume bei der Ausgestaltung einer steuer- und beitragsfreien Inflationsausgleichsprämie. Im Einzelfall sollten die Einmalzahlung und eine sich anschließende dauerhafte Lohnerhöhung eindeutig vertraglich abgrenzbar sein.

### **13 Umzugskosten für ein Home-Office können steuerlich abzugsfähig sein**

Umzugskosten können beruflich veranlasst sein, wenn der Umzug zu einer wesentlichen Erleichterung der Arbeitsbedingungen führt. Nach der Entscheidung des FG Hamburg kann für das Streitjahr 2020 eine solche Erleichterung auch anzunehmen sein, wenn ein Umzug erfolgt, um für jeden Ehegatten in der neuen Wohnung ein Arbeitszimmer einzurichten, damit diese im Home-Office ihrer jeweiligen Tätigkeit nachgehen können.

Dies vor dem Hintergrund, dass Aufwendungen für einen Umzug grundsätzlich steuerlich nicht abziehbare Kosten der allgemeinen Lebensführung sind. Umzugskosten können aber als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig sein, wenn der Umzug nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist, private Gründe also eine allenfalls ganz untergeordnete Rolle spielen.

Im Urteilsfall beehrten die Stpfl. die Anerkennung von Umzugskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Die Stpfl. lebten gemeinsam mit ihrer fünf Jahre alten Tochter zu Beginn des Jahres 2020 (Streitjahr) in einer Wohnung (65 m<sup>2</sup>). Beide arbeiteten zunächst in den jeweiligen Büros ihrer Arbeitgeber. Der Stpfl. führte bei seiner Tätigkeit als Teil-Projektleiter viele Telefonate. Die Stpfl. übte als Sachbearbeiterin in Teilzeit ruhigere Tätigkeiten, die Konzentration erfordern, aus. Seit Beginn der Corona-Pandemie im März 2020 arbeiteten beide im Home-Office. Hierfür nutzten sie den Esstisch, auf dem nur ein großer Bildschirm Platz hatte. Da sie sich in ihren Tätigkeiten störten, wechselten sie sich nach Möglichkeit mit der Arbeit im Home-Office ab. Um für beide wieder ungestörtes Arbeiten zu ermöglichen, mieteten die Stpfl. eine neue Wohnung (110 m<sup>2</sup>), welche etwa 1,6 km von der bisherigen Wohnung entfernt liegt. Neben Wohn-, Schlaf- und Kinderzimmer richteten sie für jeden Ehegatten ein Arbeitszimmer (10 m<sup>2</sup>) ein. Das Finanzamt erkannte die Ausgaben für je ein Arbeitszimmer als Werbungskosten an, verweigerte aber die Anerkennung der geltend gemachten Umzugskosten als Werbungskosten.

Das FG bestätigt aber das Vorliegen von Werbungskosten. Bislang hat die Rechtsprechung bei der beruflichen Veranlassung von Umzugskosten auf den Arbeitsweg abgestellt:

- Eine berufliche Veranlassung von Umzugskosten wurde z. B. anerkannt, wenn der Umzug aus Anlass eines Arbeitsplatzwechsels erfolgen musste oder wenn – auch ohne berufliche Veränderung – durch den Umzug der erforderliche Zeitaufwand für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wesentlich vermindert worden ist. Als wesentliche Verkürzung der Wegezeit hat er dabei eine Ersparnis von mindestens einer Stunde täglich angesehen.
- Eine rein berufliche Veranlassung ist auch angenommen worden, wenn der Umzug zu einer wesentlichen Erleichterung/Verbesserung der Arbeitsbedingungen geführt hat. Bisher ist dies angenommen worden bei einer Erreichbarkeit der Arbeitsstätte ohne Verkehrsmittel nach dem Umzug.
- Auch bei einer Verkürzung des Arbeitswegs von 9 km auf 1 km, wenn der Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf Wunsch des Dienstherrn häufig mehrmals am selben Tage zurückzulegen war, hat die Rechtsprechung eine wesentliche Erleichterung der Arbeitsbedingungen angenommen.

Vorliegend sieht das FG für den Streitfall eine berufliche Veranlassung des Umzugs. Zwar sei eine erhebliche Verkürzung des Arbeitswegs nicht eingetreten, denn das Home-Office der Stpfl. ist nicht als erste Tätigkeitsstätte einzuordnen. Allerdings war das FG nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens davon überzeugt, dass der Umzug zu einer wesentlichen Verbesserung und Erleichterung der Arbeitsbedingungen der Stpfl. geführt hat. Der Umzug ermöglichte erst eine ungestörte Ausübung der nichtselbstständigen Tätigkeit beider Eheleute. Insoweit grenzt das Gericht zu früherer Rechtsprechung ab. Während dieser früheren Rechtsprechung noch die Annahme eines grundsätzlich arbeitstäglichen Aufsuchens der Arbeitsstätte zu Grunde liegt, hat sich die Arbeit im Home-Office (auch unabhängig von dem Vorliegen der strengen Voraussetzungen zur Anerkennung eines Arbeitszimmers) – ganz wesentlich durch die Corona-Pandemie – in den letzten Jahren (und auch schon im Streitjahr) stark ausgeweitet. Dieser starken Veränderungen der Arbeitswelt habe der Gesetzgeber u. a. mit der Neuregelung zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer einschließlich der Einführung der sog. "Homeoffice-Pauschale" Rechnung getragen.

#### **Hinweis:**

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem BFH die Revision anhängig, sodass der Ausgang des Revisionsverfahrens abzuwarten bleibt. Unter dem Blickwinkel der auch weiterhin praktizierten Arbeitsmodelle spricht aber vieles für die Argumentation des Finanzgerichts.

## **14 Doppelte Haushaltsführung: finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erforderlich**

Die Anerkennung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung setzt nach den gesetzlichen Vorgaben das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Insoweit hat der BFH nun klargestellt, dass Kosten der Lebensführung die Kosten des Haushalts und die sonstigen Lebenshaltungskosten im Haupthausstand sind. Die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung darf nicht erkennbar unzureichend sein.

Insoweit sieht das Gesetz keine bestimmte betragsmäßige Grenze vor. Eine Haushaltsbeteiligung in sonstiger Form (z. B. durch die Übernahme von Arbeiten im Haushalt oder Dienstleistungen für den Haushalt) genügt insoweit jedoch nicht. Auch darf die finanzielle Beteiligung des Stpfl. an den Kosten des (Haupt-)Hausstands nicht erkennbar unzureichend sein, was stets für den Einzelfall zu prüfen ist. Als Vergleichsmaßstab dienen die im Jahr tatsächlich entstandenen Haushalts- und sonstigen Lebenshaltungskosten. Diese hat der Stpfl. darzulegen und ggf. nachzuweisen.

Im Streitfall wohnte der ledige Stpfl. zusammen mit seinem Bruder unentgeltlich in einer Wohnung im Obergeschoss des elterlichen Hauses und unterhielt darüber hinaus am Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte einen weiteren Haushalt. Die Wochenenden und i. d. R. den Urlaub verbrachte der Stpfl. in der Wohnung und war vor Ort Mitglied von Organisationen und Vereinen. Im Streitjahr erwarb er für sich und seinen Bruder Lebensmittel und Getränke für rd. 1 400 € und überwies zum Jahresende 1 200 € mit dem Verwendungszweck

"Nebenkosten/Telekommunikation" sowie 550 € mit dem Verwendungszweck "Anteil neue Fenster in 2015" auf ein Konto seines Vaters. Ab 2016 wurde ein Haushaltskonto angelegt, auf das der Stpfl. und sein Bruder monatlich 100 € bzw. 150 € überwiesen. Im Streitfall war dies für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung ausreichend.

**Hinweis:**

Zu den Kosten des Haushalts und den sonstigen Lebenshaltungskosten zählen vornehmlich die Kosten, die für die Nutzung des Wohnraums aufgewendet werden müssen bzw. die durch dessen Nutzung entstehen (z. B. Finanzierungs- oder Mietkosten, Betriebs- und sonstige Nebenkosten, Kosten für die Anschaffung und Reparatur von Haushaltsgegenständen, Renovierungs- und Instandhaltungskosten) sowie die sonstigen Kosten der Haushaltsführung in der Wohnung (z. B. Aufwendungen für Lebensmittel, Hygiene, Zeitung, Rundfunk, Telekommunikation etc.).

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 15 Erbschaftsteuerliche Begünstigung für Unternehmensvermögen erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand

Die unentgeltliche Übertragung von unternehmerischen Vermögen in Form von Einzelunternehmen, Beteiligungen an Personengesellschaften und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind im Grundsatz nach wie vor schenkung-/erbschaftsteuerlich sehr stark privilegiert. Im günstigsten Fall kann eine völlige Steuerbefreiung von der Schenkung-/Erbschaftsteuer erlangt werden. Ob dies gelingt, hängt allerdings von einer Vielzahl an Bedingungen ab, die stets sehr sorgfältig für den Einzelfall zu prüfen sind.

Die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen stehen nun erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand. Unter dem Az. 1 BvR 804/22 ist insofern beim BVerfG ein Verfahren anhängig, das insbesondere der Frage nachgeht, ob Erwerberinnen und Erwerber, für die diese Begünstigungsnormen keine Anwendung finden, in verfassungsrechtlich zu beanstandender Weise benachteiligt werden. Beanstandet wird u. a., dass Nachlassgegenstände des Privatvermögens wesentlich höher besteuert werden als identische Gegenstände des Betriebsvermögens. Das BVerfG hat eine Entscheidung in diesem Verfahren noch für dieses Jahr angekündigt.

**Handlungsempfehlung:**

Der Ausgang dieses Verfahrens ist völlig offen. Dennoch sollten sich Stpfl. bewusst sein, dass der Fortbestand dieser ganz erheblichen Begünstigungsnormen mit gewissen Unsicherheiten behaftet ist. Sollen Übertragungen auf die nächste Familiengeneration erfolgen, so kann daher zu prüfen sein, ob diese vorgezogen werden, um die aktuell noch sehr günstigen Rahmenbedingungen zu sichern.

### 16 Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags: regelmäßig keine Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer

Im Rahmen des Sportsponsoring (und auch z. B. bei Kultursponsoring) nutzt der Sponsor vielfach die Öffentlichkeitswirkung einer Veranstaltung, um Werbung für sein Unternehmen zu machen. Dies betrifft z. B. Bandenwerbung im Sportstadion, Trikotwerbung oder Werbung am Stadiongebäude. Solche Sponsoringaufwendungen führen grds. zu abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Die FinVerw sieht insoweit aber vielfach auch Mietelemente und will solche Aufwendungen dann (anteilig) bei der Ermittlung der Gewerbesteuer wieder hinzurechnen. Dem hat nun aber der BFH widersprochen. Klargestellt wurde, dass

- unter den Begriff der Mietzinsen und Pachtzinsen i. S. d. gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen nur Leistungen auf Grund solcher Verträge fallen, die ihrem wesentlichen Gehalt nach Miet- oder Pachtverträge sind,
- eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte insgesamt dann ausscheidet, wenn der Vertrag neben der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung wesentliche nicht trennbare miet-

oder pachtfremde Elemente enthält, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen, und

- es sich bei einem Sponsoringvertrag um einen atypischen Schuldvertrag handeln kann, bei dem die einzelnen Leistungspflichten derart miteinander verknüpft sind, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen, sodass auch eine nur teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags ausscheidet.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH geklagt, die einen Großhandel betreibt und Hauptsponsor eines Sportvereins ist. Auf der Grundlage einer für jede Saison getroffenen Sponsoringvereinbarung ruft der Verein, der die Vermarktungsrechte im Rahmen der Heimspiele hält, jährlich festgelegte Beträge ab, die die Stpfl. als Betriebsausgaben verbucht.

Im Streitjahr 2015 hatte der Verein (gegen die Zahlung des Sponsoringbetrags) dem Sponsor (der Stpfl.) verschiedene Sponsorenrechte eingeräumt, insbesondere bei den Heimspielen, u. a.

- Nutzung des Vereinslogos für Werbezwecke,
- Werbepräsenz in Form von Firmenlogos des Sponsors auf dem Trikot, der Aufwärmbekleidung, der Kleidung der Offiziellen (z. B. Trainer),
- Bandenwerbung.

Der BFH hat insoweit entschieden, dass die Sponsoringaufwendungen bei der Ermittlung der Gewerbesteuer nicht etwa (anteilig) als Miet- und Pachtzinsen zu berücksichtigen seien. Entscheidend sei z. B. hinsichtlich der Banden nicht etwa die Überlassung der Flächen. Der Sponsoringvertrag sei insoweit nicht etwa als Miet-/Pachtvertrag einzustufen. Entscheidend sei die vom Sportverein erbrachte Werbeleistung. Diese werde erst durch die Sportveranstaltung und deren Attraktivität bei den Zuschauern geschaffen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Mit diesem ausführlich und überzeugend begründeten Urteil liegt nunmehr erstmals eine höchstrichterliche Entscheidung zu den gewerbsteuerlichen Konsequenzen des Sponsorings in Hinblick auf die Hinzurechnungsvorschriften vor. Der BFH stellt auf die Besonderheiten der Sponsoringvereinbarungen ab, mit denen ja eine Öffentlichkeitswirkung ("Wahrnehmbarkeit") erreicht werden soll – und nicht etwa die schlichte Überlassung von Werbeflächen in Gestalt von Trikotstoffen bezweckt wird. In der Praxis wird – gerade auch nach dieser Entscheidung – jeder einzelne Vertrag daraufhin geprüft werden müssen, ob das Sponsoring-Vertragsverhältnis ein einheitliches und unteilbares Ganzes darstellt. Dies kann zu bejahen sein, wenn im Zuge einer Pauschalvergütung sowohl die Leistung des Gesponsorten als auch ein Förderzweck mit abgegolten werden sollen.

## **17 Keine Besteuerung von Corona-Hilfen als außerordentliche Einkünfte**

Hat ein Freiberufler oder ein Gewerbetreibender Corona-Hilfen (Soforthilfe, Überbrückungshilfe usw.) erhalten, so sind diese als Betriebseinnahmen steuerlich zu erfassen gewesen und unterlagen der Besteuerung. Das FG Münster stellt nun klar, dass solche Corona-Hilfen der regulären Tarifbesteuerung bei der Einkommensteuer unterliegen. Außerordentliche Einkünfte werden in ständiger Rechtsprechung grundsätzlich nur bejaht, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen. Es liegen nicht etwa außerordentliche Einkünfte vor, die einer ermäßigten Besteuerung unterliegen. Dies scheidet allein schon deswegen aus, weil nicht Einkünfte betreffend mehrere Jahre zusammengeballt in einem Jahr zufließen und damit eine erhöhte steuerliche Belastung auslösen können. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. im Streitjahr 2020 lediglich Finanzhilfen und Zuschüsse gewinnerhöhend erfasst, die sich auf dieses Kalenderjahr bezogen; sie waren auch nicht in einem anderen Veranlagungszeitraum als dem, für den sie gezahlt worden sind, mit regulären anderen Einkünften des Stpfl. aus seinem Gewerbebetrieb zusammengetroffen.

#### **Hinweis:**

Anders könnte dies möglicherweise dann zu beurteilen sein, wenn z. B. in 2021 Hilfen sowohl für 2020 als auch für 2021 als Betriebseinnahmen zu erfassen sind.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Rückzahlung solcher Hilfen auf Grund einer erfolgten Schlussabrechnung entsprechend zu Betriebsausgaben führt, was sich steuermindernd auswirkt.

## 18 Vorsteuer aus Kosten für Betriebsveranstaltungen

Lohnsteuerlich führen Betriebsveranstaltungen – unter bestimmten Bedingungen – für den Arbeitnehmer nicht zu lohnsteuerlichen Folgen, soweit die Kosten 110 € nicht übersteigen (Freibetrag). In Frage stand nun vor dem BFH, ob der die Betriebsveranstaltung ausrichtende Unternehmer aus den insoweit anfallenden Kosten zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Insoweit bestätigt der BFH, dass

- ein Vorsteuerabzug im Grundsatz nur dann in Betracht kommt, wenn es sich um "Aufmerksamkeiten" handelt. Andernfalls liege eine den Vorsteuerabzug ausschließende unentgeltliche Entnahme für den privaten Bedarf des Personals vor. Eine Abgrenzung hat insoweit anhand der lohnsteuerlichen Grenze von 110 € zu erfolgen, wobei dieser Betrag für Zwecke des Vorsteuerabzugs als Freigrenze und nicht als Freibetrag zu verstehen ist. Übersteigen also die Kosten je Teilnehmer die Grenze von 110 €, so scheidet ein Vorsteuerabzug regelmäßig insgesamt aus.
- Die Kosten des äußeren Rahmens einer Betriebsveranstaltung sind jedenfalls dann in die Berechnung der 110 €-Freigrenze für umsatzsteuerliche Zwecke einzubeziehen, wenn es sich um eine einheitliche Leistung handelt.

### Handlungsempfehlung:

Die 110 €-Grenze ist also für Zwecke des Vorsteuerabzugs als Freigrenze zu werten. Die Verbuchung solcher Aufwendungen ist daher in der Praxis sorgfältig zu prüfen.

## 19 Restnutzungsdauer bei Gebäuden: Nachweis durch Gutachten nach der Immobilienwertverordnung?

Die Abschreibung für ein zur Einkünfteerzielung genutztes Gebäude bestimmt sich nach der gesetzlich typisierten Nutzungsdauer:

		Nutzungs-dauer	AfA-Satz
Gebäude eines Betriebsvermögens, die nicht Wohnzwecken dienen	Bauantrag nach dem 31.3.1985	33 Jahre	3 %
andere Gebäude – also insbesondere Gebäude, die Wohnzwecken dienen und Gebäude des steuerlichen Privatvermögens	Fertigstellung vor dem 1.1.1925	40 Jahre	2,5 %
	Fertigstellung 1.1.1925 bis 31.12.2022	50 Jahre	2 %
	Fertigstellung nach dem 31.12.2022	33 Jahre	3 %

Diese gesetzlich festgelegten Nutzungsdauern sind im Grundsatz stets anzusetzen. Dies gilt z. B. auch bei Erwerb eines Bestandsgebäudes. Da im Einzelfall aber die tatsächliche Nutzungsdauer auch deutlich unter diesen gesetzlich fixen Sätzen liegen kann, ist es dem Stpfl. vorbehalten, die Abschreibung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer vorzunehmen. Anwendungsfälle sind insbesondere Bestandsgebäude, die bereits lange genutzt wurden und damit voraussichtlich nur noch eine kurze Restnutzungsdauer haben oder auch Gebäude, die auf Grund ihrer Bauart auf eine kürzere Nutzungsdauer ausgelegt sind.

In diesen Fällen muss der Stpfl. die tatsächlich kürzere Nutzungsdauer nachweisen. Die zu schätzende Nutzungsdauer wird bestimmt durch den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen können. Auszugehen ist von der technischen Nutzungsdauer, also dem Zeitraum, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch abnutzt. Sofern die wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer als die technische Nutzungsdauer ist, kann sich der Stpfl. hierauf berufen.

Nach der Rechtsprechung kann sich der Stpfl. zur Darlegung der verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer eines zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäudes jeder Darlegungsmethode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint. Erforderlich ist insoweit, dass die Darlegungen des Stpfl. Aufschluss über die maßgeblichen Determinanten – z. B. technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung, rechtliche Nutzungsbeschränkungen – geben, welche die Nutzungsdauer im Einzelfall beeinflussen, und auf deren Grundlage der Zeitraum, in dem das maßgebliche Gebäude voraussichtlich seiner

Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann, im Wege der Schätzung mit hinreichender Bestimmtheit zu ermitteln ist.

Vor diesem Hintergrund hatte das FG Münster zu entscheiden, ob ein Wertgutachten, in dem die Restnutzungsdauer eines Mietobjekts nach der Immobilienwertverordnung (ImmoWertV) berechnet wird, der Ermittlung der AfA zu Grunde gelegt werden kann. Grundlage für die Ermittlung der kürzeren Nutzungsdauer der einzelnen Immobilien waren im Urteilsfall zu den jeweiligen Grundstücken erstellte Privatgutachten eines Diplom-Sachverständigen (DIA) SV. Dieser war nach DIN EN ISO/IEC 17024 zertifiziert und hatte jeweils den Verkehrswert für die einzelnen Immobilien auf der Grundlage der ImmoWertV auf den Stichtag 1.1.2016 ermittelt.

Die Restnutzungsdauer ermittelte der Sachverständige gem. § 6 Abs. 6 ImmoWertV. Dabei bestimmte er anhand der jeweiligen Nutzungsgruppe (Mehrfamilienhäuser) sowie des Gebäudetyps (Mehrfamilienhäuser bis zu sechs Wohneinheiten) die Gesamtnutzungsdauer mithilfe des Gebäudestandards aus der für die gewählte Gebäudeart unter Standard etablierten üblichen Gesamtnutzungsdauer. Unter Berücksichtigung der für jedes Gebäude durchgeführten wesentlichen Modernisierungen ermittelte der Sachverständige die modifizierte Restnutzungsdauer anhand der Punktrastermethode nach der "Sachwertrichtlinie" (SW-RL Anlage 4) unter Vergabe sog. Modernisierungspunkte. Die Grundlagen für die Ermittlung der Modernisierungspunkte waren in den Privatgutachten jeweils näher erläutert.

Das FG bestätigt, dass die vorgelegten Sachverständigengutachten als Nachweis für eine tatsächlich kürzere Restnutzungsdauer dienen können. Auszugehen sei von der Schätzung des Stpfl., solange dieser Erwägungen zu Grunde lägen, wie sie ein vernünftig wirtschaftender Stpfl. üblicherweise anstellen würde. Vor diesem Hintergrund sei etwa die Vorlage eines Bausubstanzgutachtens, insbesondere die Zustandsermittlung von Immobilien mit Hilfe des sog. ERAB-Verfahrens (Verfahren zur Ermittlung des Abnutzungsvorrats von Baustoffen) seitens des Stpfl. nicht Voraussetzung für die Anerkennung einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die FinVerw sieht höhere Anforderungen an den Nachweis einer im Einzelfall kürzeren tatsächlichen Restnutzungsdauer. Daher ist im Einzelfall sehr sorgfältig abzuwägen, auf welche Art eine tatsächlich kürzere Restnutzungsdauer als im Gesetz vorgegeben nachgewiesen wird.

## **20 Nicht fortlaufende Rechnungsnummern können im Einzelfall eine Schätzungsbefugnis begründen**

Mängel in den steuerlichen Aufzeichnungen führen in der Praxis nicht selten zu Hinzuschätzungen durch die Finanzbehörde. Der BFH bestätigt zwar regelmäßig, dass solche Gewinnhinzuschätzungen stets für den Einzelfall zu prüfen und sorgfältig zu begründen sind und einzelne Mängel in den Aufzeichnungen allgemein eine Hinzuschätzung noch nicht rechtfertigen. Das insoweit bestehende Streitpotenzial wird aber durch die erneute Beschäftigung des BFH mit einem solchen Fall unterstrichen.

Im Streitfall betrieb der Stpfl. einen Hausmeisterservice und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung. Während einer Betriebsprüfung stellte das Finanzamt eine lückenhafte bzw. keine fortlaufende Nummerierung der Ausgangsrechnungen des Stpfl. fest. Im Rahmen einer Geldverkehrsrechnung stellte es zudem Fehlbeträge und ungeklärte Einlagen in erheblicher Höhe fest, sodass es eine Hinzuschätzung bei den Betriebseinnahmen vornahm. Bei der Höhe orientierte sich das Finanzamt an den jährlichen Fehlbeträgen der Geldverkehrsrechnung.

Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass nach den Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes Rechnungen "eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer)" enthalten müssen.

Der BFH kommt nun zu dem Ergebnis, dass die Frage der Hinzuschätzungsbefugnis von den Umständen des Einzelfalls abhängig ist. Bereits früher kam das Gericht zu dem Ergebnis, dass Lücken im Rechnungsnummernkreis im Einzelfall eine Hinzuschätzung begründen können. Nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob allein der Umstand, dass ein Rechnungskreis Lücken aufweist, eine Schätzung notwendig macht. Es ist davon auszugehen, dass es nicht zwingend des Hinzutretens weiterer Umstände bedarf, wenn die Lückenhaftigkeit der

Rechnungsnummern ausreichend Anlass für eine Hinzuschätzung bietet. Im Streitfall konnte diese Frage ungeklärt bleiben, da die Schätzungsbefugnis gerade nicht allein auf die Nummerierung der Rechnungen gestützt wurde, sondern ebenso auf das Ergebnis der Geldverkehrsrechnung und die ungeklärten hohen Einlagen aus dem Privatvermögen.

**Handlungsempfehlung:**

Dies unterstreicht erneut die Notwendigkeit, auf ordnungsgemäße Aufzeichnungen zu achten. Fortlaufende Rechnungsnummern sollten dringend eingehalten werden. Eventuelle Lücken in den Rechnungsnummern sollten dokumentiert werden.

**21 (Dienstbarkeits-)Entschädigungen im Rahmen des Stromnetzausbaus:  
Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung bzw. Verteilbarkeit der Entschädigungszahlung**

Im Zusammenhang mit dem Stromnetzausbau werden an Grundstückseigentümer auf Grund der zu verlegenden Erdkabel oder Errichtung von Strommasten für Überspannungsleitungen (Dienstbarkeits-)Entschädigungszahlungen geleistet. Zusätzlich erfolgt im Falle einer schnellen gütlichen Einigung die Zahlung eines Beschleunigungszuschlags. Zur Behandlung solcher Einnahmen in der steuerlichen Gewinnermittlung hat nun das FinMin des Landes Schleswig-Holstein mit Kurzinformation vom 23.5.2023 zur bundeseinheitlich abgestimmten Auffassung der FinVerw Stellung genommen. Insoweit gilt:

- In der steuerlichen Gewinnermittlung ist insoweit von einer Nutzungsüberlassung auszugehen und die gesamte Entschädigung für die dauerhafte Duldung der Nutzung des Grundstückes zur Errichtung einer Stromtrasse (Erdkabel, Strommast, Überspannungsleitung) als zeitraumbezogene Gegenleistung anzusehen. Dies gilt auch bei Zahlung eines Beschleunigungszuschlags, da dieser als Bestandteil der Dienstbarkeitsentschädigung und nicht als gesondertes Entgelt für eine andere Leistung anzusehen ist.
- Bilanzsteuerrechtlich ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Sofern vertraglich kein Entschädigungszeitraum vereinbart wurde, ist für die Abgrenzung der Entschädigungsleistung inkl. des Beschleunigungszuschlags ein Mindestzeitraum von 25 Jahren zu Grunde zu legen.
- Erfolgt die Gewinnermittlung mittels Einnahmenüberschussrechnung, so können die Einnahmen auf einen Mindestzeitraum von 25 Jahren verteilt werden.
- Auch bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte ist eine Verteilung der Einnahmen auf einen Mindestzeitraum von 25 Jahren zulässig.

**Hinweis:**

Diese Grundsätze sind – unabhängig von der "Projektbezeichnung" – auf alle Entschädigungszahlungen im Zusammenhang mit dem Stromnetzausbau und in allen offenen Fällen anzuwenden.

**22 Kein Vorsteuerabzug aus per Sacheinlage weitergereichten Eingangsleistungen einer Holding**

Eine geschäftsleitende Holdinggesellschaft ist grds. zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dies gilt sowohl in Bezug auf bezogene Vorleistungen für das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaften als auch für Vorsteuerbeträge, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an dieser Tochtergesellschaft stehen. Dagegen ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen für per Sacheinlage weitergereichte Eingangsleistungen einer Holding, wie der BFH nun entschieden hat.

Im Streitfall ging es um eine GmbH, deren Tätigkeit der Ankauf, die Verwaltung und die Verwertung von eigenem Grundbesitz sowie die Projektierung, Sanierung und Erstellung von Bauvorhaben aller Art war. Sie war als Kommanditistin an den Unternehmen der X-KG und Y-KG beteiligt. Beide Gesellschaften errichteten bestimmte Bauobjekte und veräußerten die einzelnen Wohneinheiten überwiegend umsatzsteuerfrei. Es wurde u. a. vereinbart, dass die Stpfl. unentgeltliche Dienstleistungen für die von der X-KG erworbenen bzw. zu erwerbenden Gebäude zu erbringen habe. Diese Dienstleistungen bestanden in Architektenleistungen, statischen Berechnungen, Planungen des Wärme- und Schallschutzes, Planungen der Energieversorgung, Planungen von Kabel- und Telefonanschlüssen,

Generalunternehmer-Dienstleistungen ohne Lieferung der Materialien und Erschließungsdienstleistungen für die zu erstellenden Objekte. Diese Leistungen erbrachte die Stpfl. teilweise mit eigenem Personal bzw. eigenen Geräten, teilweise mithilfe anderer Unternehmen. Im Hinblick auf die Y-KG wurde vereinbart, dass die Stpfl. gleiche Dienstleistungen für die von der Y-KG erworbenen bzw. zu erwerbenden Gebäude zu erbringen habe. Daneben erbrachte die Stpfl. entgeltliche Geschäftsführungs- und Buchführungsleistungen an die X-KG und die Y-KG. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug, soweit er mit den unentgeltlichen Gesellschafterbeiträgen der Stpfl. für die X-KG und die Y-KG, die als nichtsteuerbare Tätigkeiten zu werten seien, zusammenhing.

Diese Sichtweise bestätigt der BFH und stellt klar, dass eine Geschäftsführungsholding keinen Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen hat, die weder in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit steuerpflichtig erbrachten Dienstleistungen der Holding stehen noch in den Preis der steuerpflichtigen Umsätze der Holding eingehen oder zu den allgemeinen Kosten der wirtschaftlichen Tätigkeit der Holding gehören. Wenn insbesondere die bezogenen Leistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit (nicht steuerbaren) Umsätzen Dritter (der Tochtergesellschaften) stehen, scheidet ein Vorsteuerabzug aus.

**Hinweis:**

Insoweit versagt der BFH das offensichtliche Gestaltungsmodell, dass Vorsteuern, die bei den Tochtergesellschaften nicht abzugsfähig wären, über die Holdinggesellschaft zum Abzug gebracht werden sollen.

### **23 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Werbelebensmittel**

Der BFH hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Der Stpfl. betrieb einen Handel für Werbeartikel. Zu den Werbelebensmitteln, die er in seinem Sortiment führte, zählten z. B. Fruchtgummis, Pfefferminz- und Brausebonbons, Popcorn, Kekse, Glückskekse, Schokolinsen, Teebeutel, Kaffee und Traubenzuckerwürfel, die jeweils in kleinen Abpackungen angeboten wurden. Die Kunden konnten die Waren nach ihren Wünschen individualisiert beziehen. Die Individualisierung erfolgte durch eine bestimmte Umverpackung sowie Aufdrucke, Gravuren oder Ähnliches. Der Stpfl. selbst nahm keine Individualisierung der Waren vor. Er bezog die Gegenstände nach den Kundenwünschen von seinen Lieferanten oder ließ sie von Dritten veredeln. Die Lieferung dieser Werbelebensmittel behandelte der Stpfl. als Lieferungen von Lebensmitteln zum ermäßigten Steuersatz. Das Finanzamt sah dagegen eine sonstige Leistung in Form einer Werbeleistung, die dem Regelsteuersatz unterliege.

Der BFH bestätigt nun aber die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes. Nach den vom Umsatzsteuergesetz in Bezug genommenen zollrechtlichen Vorschriften ist grundsätzlich auf die objektiven Eigenschaften der Liefergegenstände abzustellen, wobei "übliche" Verpackungen außer Betracht bleiben. Der Verwendungszweck eines Erzeugnisses darf nur berücksichtigt werden, wenn die Tarifierung nicht allein auf der Grundlage der objektiven Merkmale und Eigenschaften eines Erzeugnisses erfolgen kann. Verpackungen werden grds. umsatzsteuerlich wie die darin enthaltenen Waren eingereiht, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Übliche Verpackungen sind solche, die entweder für die Verwendung der fraglichen Ware unbedingt notwendig sind oder Verpackungen, die üblicherweise zur Vermarktung und Verwendung der darin enthaltenen Waren genutzt werden. Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass die insoweit maßgebliche Üblichkeit der Verpackung nicht zwingend durch die zusätzliche Aufnahme eines Werbeaufdrucks entfällt.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 24 Neues AfA-Potenzial nach Einbringung gegen teilweise Gewährung von Gesellschaftsrechten

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens (nicht dagegen aus einem anderen Betrieb des Stpfl.) auf eine Mitunternehmerschaft kann – neben einem Verkauf zu fremdüblichen Konditionen – auf zwei Wegen erfolgen:

- als entgeltlicher Vorgang bei Gegenbuchung auf dem Kapitalkonto I des Gesellschafters oder
- als unentgeltlicher Vorgang bei ausschließlicher Gegenbuchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto.

Konsequenzen hat diese Unterscheidung sowohl auf Seiten des übertragenden Mitunternehmers als auch bei der Mitunternehmerschaft:

- übertragender Mitunternehmer: Ist ein entgeltlicher Vorgang gegeben, so kann es beim übertragenden Mitunternehmer zu einer steuerlich relevanten Realisierung stiller Reserven kommen, so insbesondere dann, wenn steuerlich verhaftetes Grundvermögen betroffen ist – insbesondere, wenn die zehnjährige "Spekulationsfrist" noch nicht abgelaufen ist. Liegt dagegen ein unentgeltlicher Vorgang vor, so ergibt sich auf Ebene des übertragenden Mitunternehmers grundsätzlich keine Aufdeckung stiller Reserven.
- Mitunternehmerschaft: Im Falle eines entgeltlichen Vorgangs ist dies als Anschaffung des Wirtschaftsguts zu einem dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts entsprechenden Preis zu beurteilen und es ergibt sich bei der Mitunternehmerschaft neues Abschreibungsvolumen, welches in der Folgezeit steuermindernd genutzt werden kann. Liegt dagegen ein unentgeltlicher Vorgang vor, so wird das Wirtschaftsgut bei der Mitunternehmerschaft mit dem Einlagewert, welcher regelmäßig dem Teilwert entspricht, angesetzt. Dieser wird allerdings gemindert um die beim einbringenden Mitunternehmer bereits steuerlich wirksam geltend gemachten Abschreibungsbeträge.

Nicht abschließend geklärt war bislang der Fall, in dem die Einbringung derart erfolgt, dass eine Gegenbuchung teilweise auf dem Kapitalkonto I, teilweise aber auch auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt. Für diesen Fall stellt der BFH nun klar, dass es sich insgesamt um einen entgeltlichen Vorgang handelt. Dieser Vorgang ist nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Der Wert der Gegenbuchung insgesamt bestimmt das AfA-Volumen bei der Mitunternehmerschaft.

### 25 Steuerliche Bilanzierung bei Eintritt eines Gesellschafters in eine bestehende Mitunternehmerschaft und bei späterem Austritt dieses Neugesellschafters

Wird in eine bestehende Personengesellschaft ein weiterer Gesellschafter aufgenommen und leistet dieser für die Übernahme der Gesellschafterstellung in das Vermögen der Gesellschaft eine Einlage, so wird dieser Vorgang steuerlich so gewertet, als wenn die bisherigen Gesellschafter (Altgesellschafter) ihre Anteile in die um den eintretenden Gesellschafter neue erweiterte Personengesellschaft einbringen. Dies führt allerdings nicht etwa zu einer (zwingenden) Aufdeckung stiller Reserven in den Altanteilen. Vielmehr können insoweit auf Antrag der übernehmenden Gesellschaft die Buchwerte fortgeführt werden, was regelmäßig auch angestrebt werden wird.

In der Steuerbilanz der Personengesellschaft kann dieser Vorgang auf zweierlei Weise abgebildet werden:

- In der Steuerbilanz der Personengesellschaft werden alle Wirtschaftsgüter zum aktuellen Wert – also unter Aufdeckung der stillen Reserven – angesetzt. Für die Altgesellschafter werden sodann negative steuerliche Ergänzungsbilanzen gebildet, um für diese die Buchwertfortführung darstellen zu können. Mit dieser Vorgehensweise erfolgt in der

Steuerbilanz der Personengesellschaft eine Zuordnung der Vermögenswerte entsprechend der Beteiligungsverhältnisse.

- Alternativ können auch in der Steuerbilanz der Personengesellschaft die Vermögensgegenstände mit den steuerlichen Buchwerten unter Berücksichtigung der Einlage und Anpassung der Kapitalkonten an die geänderten Beteiligungsverhältnisse fortgeführt werden. Daneben wird für den neu eintretenden Gesellschafter dessen über das übernommene Kapitalkonto hinaus gezahlter Kaufpreis in einer positiven steuerlichen Ergänzungsbilanz abgebildet. Entsprechend werden für die Altgesellschafter negative Ergänzungsbilanzen zur Neutralisierung der aufgedeckten stillen Reserven gebildet.

Beide Vorgehensweisen führen zu gleichen steuerlichen Ergebnissen, sind nur unterschiedliche Methoden der Abbildung. Fraglich war nun allerdings, ob auch beide Methoden gleich zu behandeln sind, wenn der neu eingetretene Gesellschafter später wieder ausscheidet. In diesem Fall muss dessen noch verbleibende steuerliche Ergänzungsbilanz aufgelöst werden. Fraglich war aber, ob dies auch für die negativen Ergänzungsbilanzen betreffend der Altgesellschafter gilt, die diese aus Anlass des Eintritts des Neugesellschafters gebildet hatten. Der BFH stellt nun klar, dass in diesem Fall keine Auflösung der für die Altgesellschafter gebildeten steuerlichen Ergänzungsbilanzen erfolgt. Hierfür fehle eine Rechtsgrundlage. Insbesondere bestehe insoweit keine Bindung an die ursprünglich korrespondierend gebildete positive Ergänzungsbilanz für den damals neu eingetretenen Gesellschafter (die bei dessen späteren Ausscheiden ergebniswirksam aufzulösen war). Die Ergänzungsbilanzen seien streng mitunternehmerbezogen. Danach könne die Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nur diejenige (positive oder negative) Ergänzungsbilanz beeinflussen, die mit diesem Mitunternehmeranteil in Zusammenhang steht.

## **26 Angemessenheit der Gewinnbeteiligung eines typisch stillen Gesellschafters**

Der BFH bestätigt und konkretisiert, dass eine (typisch) stille Beteiligung eines Familienangehörigen wegen des fehlenden Interessengegensatzes einer Angemessenheitskontrolle bedarf. Nur soweit der Gewinnanteil als angemessen einzustufen ist, ist dieser beim Geschäftsinhaber als Betriebsausgabe abzugsfähig. Andernfalls liegen ertragsteuerrechtlich nicht zu berücksichtigende private und als Einkommensverwendung zu qualifizierende Zuwendungen vor.

Nach ständiger Rechtsprechung ist der angemessene Gewinnanteil eines typisch stillen Gesellschafters nicht anhand eines konkreten Fremdvergleichs, sondern nach Maßgabe einer angemessenen Durchschnittsrendite der Einlage zu bestimmen. Die angemessene Rendite beläuft sich bei Teilhabe des Stillen an den Verlusten des Handelsgewerbes

- im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs der Beteiligung auf 15 % des Nominalbetrags der Einlage.
- Wurde die Beteiligung hingegen vom Stillen auf Grund eigener Beiträge und damit entgeltlich erworben, erhöht sich die (noch) angemessene Rendite auf 35 %.

Diese Anteilssätze legen allerdings keine starre Obergrenze für die Anerkennung des Betriebsausgabenabzugs fest. Vielmehr ist die (angemessene) Einlagerendite ausgehend von der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses für die Zukunft (i. d. R. die nächsten fünf Jahre) erwarteten Entwicklung der die Gewinnabrede bestimmenden Bezugsgröße (z. B. Bilanzgewinn) in eine angemessene prozentuale Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters umzurechnen. Dieser Anteilssatz ist dann zwar einerseits den zukünftig tatsächlich erzielten Ergebnissen zu Grunde zu legen mit der Folge, dass der steuerrechtlich anzuerkennende (angemessene) Gewinnanteil des Stillen die Rendite von 35 % (bzw. 15 %) der Einlage überschreiten kann. Andererseits muss eine Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse – also insbesondere ein bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags nicht erwarteter Gewinnsprung – dann Anlass für eine Korrektur des angemessenen Gewinnanteilssatzes geben, wenn auch fremde Dritte die Gewinnverteilungsabrede einer Revision unterzogen hätten.

Unterbleibt eine solche (fremdübliche) Korrektur, so ist hierin ein privater (d. h. nicht betrieblich veranlasster) Umstand zu sehen, der seinerseits zu einer Begrenzung des als Betriebsausgabe anzuerkennenden Gewinnanteils des stillen Gesellschafters führt. Auch im Rahmen einer solchen Gewinnbegrenzung ist dem Charakter der stillen Beteiligung als einer risikobehafteten

und damit insoweit unternehmerischen Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg des Handelsgewerbes Rechnung zu tragen und die Einlagerendite entsprechend den dargestellten Grundsätzen in einen angemessenen und der veränderten Gewinnerwartung angepassten (geringeren) Gewinnanteilssatz umzuformen.

**Hinweis:**

Im Übrigen stellt das Gericht heraus, dass wenn der Betriebsausgabenabzug der Gewinnanteile des stillen Gesellschafters der Höhe nach streitig ist, aber die Möglichkeit besteht, dass eine atypisch stille Beteiligung am Handelsgewerbe einer Personengesellschaft vorliegt, zunächst die Einstufung der Beteiligung als typisch oder aber atypisch stille Beteiligung zu überprüfen ist. Eine atypisch stille Beteiligung erfordert eine unternehmerische Mitsprache und ein unternehmerisches Risiko. Es fehlt allerdings an dem für eine Mitunternehmerstellung des stillen Gesellschafters erforderlichen Mitunternehmerisiko, wenn der Stille weder am Verlust der Gesellschaft noch an den stillen Reserven beteiligt ist.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 27 Handel mit Kryptowährungen: Steuerliche Pflichten beachten

Das FinMin NRW teilt mit, dass dieses nach einem Auskunftersuchen bei einer Krypto-Handelsplattform ein Datenpaket auswertet. Mit den Datensätzen überprüfen die Ermittler, ob die Nutzer der Plattform ihre Gewinne richtig versteuert haben. Inzwischen haben auch andere Bundesländer Einsicht in die Daten.

Dies ist vor dem Hintergrund der vom BFH bestätigten Sichtweise zur steuerlichen Behandlung des Handels mit Kryptowährungen zu sehen. 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, eine Fremdwährung oder 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.

**Handlungsempfehlung:**

Entscheidend für die Frage der steuerlichen Erfassung bei dem Handel von Kryptowährungen durch private Kapitalanleger ist also die Jahresfrist. Sehr sorgfältig sollten Handelsaktivitäten dokumentiert werden und die steuerlichen Erklärungspflichten sollten sorgfältig geprüft werden. Bei Nichtbeachtung drohen auch steuerstrafrechtliche Risiken.

### 28 Besonderheiten der Verlustverrechnung bei Kapitalerträgen

Die Möglichkeiten der Geltendmachung von Verlusten aus einzelnen Kapitalerträgen sind in vielfacher Weise beschränkt. Dies gilt zum einen betragsmäßig, aber es existieren auch verschiedene Verlustverrechnungskreise. Hinzuweisen ist darauf, dass die auszahlende Stelle (regelmäßig die Depotbank) Verluste mit im gleichen Kalenderjahr entstandenen Gewinnen ausgleicht und ggf. zu viel abgeführte Kapitalertragsteuer wieder gutschreibt. Sofern eine Verlustverrechnung innerhalb eines Jahres nicht erfolgen kann, erfolgt grundsätzlich ein jahresübergreifender Vortrag der verschiedenen Verlustverrechnungstöpfe auf Ebene der Depotbank. Eine institutsübergreifende Verlustverrechnung ist hingegen nur im Rahmen der Einkommensteuererklärung möglich. In diesem Fall muss der Stpfl. bis spätestens zum 15.12. von der Depotbank eine Verlustbescheinigung anfordern. Für bestimmte Verluste aus Termingeschäften oder Verluste aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer

Kapitalforderung, aus der Ausbuchung wertloser Aktien etc. findet eine Verrechnung hingegen ausschließlich im Rahmen der Veranlagung statt.

Verluste aus Termingeschäften, insbesondere aus dem Verfall von Optionen und Gattstellungsgeschäften, können nur mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Einkünften aus Stillhalterprämien ausgeglichen werden, soweit die Verluste nach dem 31.12.2020 entstanden sind. Die Verlustverrechnung ist beschränkt auf 20 000 € pro Jahr. Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgetragen werden und jeweils i. H. v. 20 000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften oder mit Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden, wenn nach der unterjährigen Verlustverrechnung ein verrechenbarer Gewinn verbleibt. Verluste aus Stillhaltergeschäften (z. B. durch entsprechende Gattstellungsgeschäfte) werden von dieser Verlustverrechnungsbeschränkung nicht erfasst.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 29 Erbschaftsteuerbefreiung für ein "Familienheim" – Voraussetzungen und Grenzen der Steuerbefreiung

Von der Erbschaftsteuer freigestellt ist die Übertragung eines "Familienheims" an Kinder unter folgenden Bedingungen:

- der Übergang der Immobilie erfolgt im Rahmen des Erbgangs – nicht begünstigt sind also Schenkungen;
- die Immobilie liegt im Inland oder in einem EU-/EWR-Staat;
- Begünstigte sind Kinder oder Kinder verstorbener Kinder;
- der Erblasser hat in der Immobilie bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt (oder war aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert);
- beim Erwerber ist die Immobilie unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt und
- die Wohnfläche der Wohnung übersteigt 200 m<sup>2</sup> nicht.

Strittig ist in der Praxis vielfach das Merkmal der "unverzüglichen Selbstnutzung". Dies erfordert, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt. Die unverzügliche Nutzung erfordert, dass der Erwerber ohne "schuldhaftes Zögern" handelt. Dabei wird regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall angemessen sein. Dieser Zeitraum umfasst die dem Erwerber zuzubilligende Bedenkzeit, die Zeit für eine eventuelle Renovierung bzw. Gestaltung der erworbenen Wohnung für eigene Wohnzwecke sowie die für den Umzug benötigte Zeit. Nach Ablauf von sechs Monaten kann eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung noch gegeben sein, wenn der Erwerber darlegt und glaubhaft macht, warum ein Einzug in die Wohnung nicht früher möglich ist und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat.

Solche Fälle waren in der Vergangenheit mehrfach Gegenstand der Rechtsprechung. Hinzuweisen ist z. B. auf ein Urteil des FG Münster. Hiernach obliegt dem Erwerber, die Renovierungsarbeiten und die Beseitigung etwaiger Mängel zeitlich so zu fördern, dass es nicht zu Verzögerungen kommt, die nach der Verkehrsanschauung als unangemessen anzusehen sind. Ein unverhältnismäßiger Aufwand zur zeitlichen Beschleunigung ist jedoch nicht erforderlich. Vielmehr reicht es aus, wenn der Erwerber alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergreift.

Im Urteilsfall beerbte der Stpfl. 2013 seinen Vater, der bis zu seinem Tod eine Doppelhaushälfte alleine bewohnte, als Alleinerbe. Der Stpfl. bewohnte mit seiner Familie die direkt angrenzende Doppelhaushälfte. Nach dem Tod des Erblassers verband der Stpfl. die Doppelhaushälften baulich und katastermäßig zu einer Einheit. Nach Abschluss der umfangreichen, teilweise in

Eigenleistung erbrachten Sanierungs- und Renovierungsarbeiten nutzt er die so verbundenen Doppelhaushälften seit August 2016 als eine Wohnung.

Der Stpfl. beantragte für die Doppelhaushälfte des Vaters die Steuerbefreiung von der Erbschaftsteuer zu gewähren. Er trug vor, dass sich die von Anfang an beabsichtigte Selbstnutzung durch die erforderlichen umfassenden Renovierungsarbeiten verzögert habe. Es sei bereits im Dezember 2013 zur Planung der notwendigen auf Grund des Zustandes des Hauses sehr umfangreichen Bau- und Sanierungsmaßnahmen eine Besichtigung mit dem beauftragten Bauunternehmer erfolgt. Der Baubeginn habe sich allerdings auf Grund der Witterungsbedingungen und der engen Auftragslage bis zum April 2014 verzögert. Auch in der Folgezeit sei es zu Verzögerungen gekommen, die jedoch nicht durch ihn zu vertreten seien, z. B. weil bisher unentdeckte Schäden zu Tage getreten seien, die zunächst zu beseitigen waren. Das Finanzamt lehnte die Steuerbefreiung ab und verwies darauf, dass der Stpfl. weder glaubhaft dargelegt noch nachgewiesen habe, dass die bis August 2016 verzögerte vollständige Nutzung des Objekts zu eigenen Wohnzwecken nicht durch ihn zu vertreten gewesen sei.

Das Finanzgericht ging hingegen davon aus, dass der Entschluss des Stpfl., die hinzuerworbene Doppelhaushälfte zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, bereits im Zeitpunkt des Erwerbs oder kurze Zeit danach, aber jedenfalls innerhalb des regelmäßig maßgeblichen Zeitraums von sechs Monaten nach dem Erwerb, feststand. Bezüglich des durch die umfangreichen Renovierungsarbeiten verzögerten Einzugs sei dem Stpfl. ebenfalls kein vorwerfbares Verhalten anzulasten, sodass die Steuerbefreiung zu gewähren sei.

#### **Handlungsempfehlung:**

Diese Steuerbegünstigung kann materiell sehr bedeutsam sein, da die Begrenzung nur auf 200 m<sup>2</sup> Wohnfläche erfolgt, nicht dagegen wertmäßig. Daher sind die zeitlichen Vorgaben hinsichtlich der Aufnahme der Selbstnutzung dringend zu beachten. Sollte sich die Aufnahme der Selbstnutzung verzögern, so muss dies sorgfältig dokumentiert und der Nachweis geführt werden, dass die Verzögerungen nicht vom Erben zu vertreten sind.

Im Detail sind die möglichen Fristen und Gründe für eine verzögerte Selbstnutzung höchstrichterlich noch nicht geklärt. Beim BFH sind insoweit Verfahren anhängig, so auch gegen das erwähnte Urteil des FG Münster.

### **30 Grundsteuer: Aufkommensneutrale Festlegung der Hebesätze?**

Ab 2025 wird die Grundsteuer auf Basis der neu festgesetzten Grundsteuerwerte erhoben. Weitgehend abgeschlossen ist die Festsetzung der Grundsteuerwerte als Wertgrundlage. Die tatsächlich zu zahlende Grundsteuer bestimmt sich allerdings erst durch Anwendung des von der einzelnen Kommune festgesetzten Hebesatzes auf diesen Grundsteuerwert. Die Festlegung der ab 2025 geltenden Hebesätze muss noch erfolgen.

Zunächst ist klar, dass sich die Höhe der Grundsteuer für den einzelnen Grundstückseigentümer gegenüber dem jetzigen Stand nach oben oder auch nach unten verändern kann. Dies kann durch die Wertentwicklung des konkreten Grundstücks, aber auch das Bewertungsverfahren bedingt sein. Unklar ist aber auch, ob möglicherweise Kommunen diese Situation nutzen, um die Einnahmen aus der Grundsteuer insgesamt zu steigern. Im Gesetzgebungsverfahren wurde immer die Aussage gemacht, dass die Hebesätze an die neuen Bewertungsgrundlagen so angepasst werden sollen, dass sich die Höhe der insgesamt von einer Kommune vereinnahmten Grundsteuer nicht ändert, die Reform also bezogen auf die einzelne Kommune aufkommensneutral ist. Im Rahmen der Initiative wollen mehrere Bundesländer erreichen, dass die Bürger für ihre Kommune erfahren, welcher Hebesatz zur Grundsteuer im Zuge der Grundsteuerreform zu einem aufkommensneutralen Ergebnis führen würde. Schleswig-Holstein plant ein Transparenzregister, aus dem hervorgehen soll, wie die Gemeinden ihre Hebesätze für das Jahr 2025 einstellen müssten, um Einnahmen in derselben Höhe wie vor der Reform zu erzielen. Auch Hessen, Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen und Brandenburg wollen insoweit vorgehen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die Auswirkungen der Grundsteuerreform für den einzelnen Grundstückseigentümer sind nach wie vor ungewiss. Wichtig ist, dass ergehende Grundsteuerwertbescheide auf deren Richtigkeit hin überprüft werden. Regelmäßig ist aus grds. Erwägungen vorsichtshalber Einspruch einzulegen. Sind bei der Feststellung der Grundsteuerwerte Fehler unterlaufen, weil z. B. die Wohnfläche falsch ermittelt wurde, so kann dies noch korrigiert werden, bevor die neuen Werte in 2025 zu Grunde gelegt werden.

### **31 Steuerbegünstigung für ausländische Baudenkmäler?**

Aufwendungen an sowohl selbstgenutzten als auch vermieteten Baudenkmalen werden unter bestimmten Bedingungen steuerlich gefördert. Ob dies auch für Aufwendungen einer im Inland steuerpflichtigen Person an einer im Ausland belegenen Immobilie gilt, ist nicht abschließend geklärt. Der BFH hat jedenfalls klargestellt, dass die Steuerbegünstigung für Baumaßnahmen an einem im EU-Ausland belegenen, aber auch zum kulturgeschichtlichen Erbe Deutschlands gehörenden Baudenkmal ausgeschlossen ist, wenn die Baumaßnahmen nicht vorher mit der für den Denkmalschutz zuständigen ausländischen Behörde abgestimmt worden sind.

Dies vor dem Hintergrund, dass gesetzlich zwingend ist, dass die Baumaßnahme entsprechend der gesetzlichen Regelungen vor Beginn mit der zuständigen Denkmalschutzbehörde abgestimmt bzw. von dieser genehmigt werden muss.

### **32 Vermietung von Ferienwohnungen an einen eigennützigen Treuhänder**

Die Vermietung von Ferienwohnungen ist grundsätzlich als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Eine solche Vermietung kann allerdings den Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit erreichen – und damit auch eine Gewerbesteuerpflicht auslösen, wenn zusätzlich zur reinen Vermietung auch weitere Leistungen angeboten werden. Insoweit hat der BFH mit einer nun nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmten Entscheidung ein Vermietungsmodell bestätigt, das in der Praxis nicht selten eingesetzt wird. Und zwar erzielt der Vermieter einer Ferienwohnung keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn der von ihm mit der treuhänderischen Vermietung beauftragte Vermittler diese hotelmäßig anbietet, aber ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Treuhandstellung hat, insbesondere weil er hoteltypische Zusatzleistungen auf eigene Rechnung oder für Rechnung Dritter erbringt.

Im Urteilsfall hatten die Eheleute drei Eigentumswohnungen in einer größeren Appartementanlage. Die Apartments werden teilweise von den Eigentümern selbst genutzt, teilweise dauervermietet und teilweise als Ferienwohnungen von verschiedenen Vermietungsgesellschaften vermietet. Die drei Apartments wurden von einer Gesellschaft vermarktet und dabei ganz überwiegend als Hotelzimmer mit Frühstück angeboten, beworben und tatsächlich nahezu ausschließlich mit Hotelservice vermietet. Der von der G-GmbH durchzuführende Vermietungsservice beinhaltet sämtliche Leistungen, die im originären Zusammenhang mit der Vermietung einer Ferienwohnung stehen. Dieses umfasst insbesondere werbliche Maßnahmen, Abschluss entsprechender Mietverträge und die Betreuung der Feriengäste vor Ort, treuhänderische Entgegennahme der Mieteinnahmen, regelmäßige Berichterstattung über die Auslastungssituation, Erstellung einer ordnungsgemäßen Jahresabrechnung etc. Hierfür erhielt die G-GmbH ein pauschales Vermittlungshonorar. Strittig war nun, ob die von den Eheleuten erzielten Vermietungseinkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen sind.

Die Grundstücksgemeinschaft erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Demgegenüber stellte das Finanzamt für die Streitjahre 2009 bis 2012 Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Das FG und dem folgend der BFH bestätigten dagegen das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Im Grundsatz gilt, dass bei der Vermietung einer Ferienwohnung ein Gewerbebetrieb nur angenommen werden kann, wenn vom Vermieter bestimmte ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen nicht übliche Sonderleistungen erbracht werden oder wenn wegen eines besonders häufigen Wechsels der Mieter eine gewisse – einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbare – unternehmerische Organisation erforderlich ist. Im Ergebnis begründet die Vermietung einer Ferienwohnung außerhalb einer Ferienwohnanlage dann einen Gewerbebetrieb, wenn sie mit einem Beherbergungsbetrieb (Hotel) vergleichbar ist. Für Hotels ist der häufige Gästewechsel typusbestimmend.

Vorliegend lagen nun im Grundsatz gewerbliche Tätigkeit begründende Sonderleistungen vor. Allerdings erzielten die Stpfl. aus der Vermietung ihrer Wohnungen keine gewerblichen Einkünfte, denn weder handelten die Vermittlungsgesellschaften bei Abschluss der Verträge als rechtsgeschäftliche Stellvertreter der Stpfl. noch konnten die gewerblichen Handlungen der Vermittlungsgesellschaften der Stpfl. auf Grund eines Treuhandverhältnisses steuerrechtlich zugerechnet werden. Die Zurechnung von vom Treuhänder erzielten Einkünften beim Treugeber

setzt indes voraus, dass der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt und dass der Treugeber nach der Ausgestaltung des Treuhandverhältnisses und nach den sonstigen Umständen gegenüber dem Treuhänder eine derart beherrschende Stellung einnimmt, dass er wirtschaftlich die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis trägt. Werden Vermietungsleistungen über einen im eigenen Namen handelnden Treuhänder angeboten, so muss der Treugeber über den unmittelbar Handelnden das Marktgeschehen beherrschen. Gegen eine beherrschende Stellung des Treugebers spricht es, wenn der Treuhänder ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Treuhandstellung hat.

### **33 AfA-Bemessungsgrundlage für ein Gebäude, das von den Eltern gekauft wurde, der Kaufpreis aber nicht gezahlt, sondern als Schenkung gewährt wurde**

Die Übertragung von Immobilien innerhalb der Familie erfolgt aus steuerlicher Sicht unter verschiedenen Zielsetzungen. In vielen Fällen wird eine unentgeltliche Übertragung erfolgen, welche zwar im Grundsatz Schenkungsteuer auslöst, was aber oftmals auf Grund der hohen persönlichen Freibeträge nicht zu einer Steuerbelastung führt. Wird der Übergang einer Immobilie als Kauf umgesetzt, so kann dies den Vorteil haben, dass der Erwerbende in der Folgezeit Abschreibungen auf den Kaufpreis geltend machen kann.

Insoweit ist auf die richtige Ausgestaltung zu achten, wie ein aktuelles Urteil des FG Münster zeigt. Im Urteilsfall ging es um die Übertragung von zwei Immobilien, wobei im Folgenden nur auf die erste Immobilie abgestellt wird. Verkürzt dargestellt handelte es sich um ein Vermietungsobjekt, welches die Eltern auf ihre Tochter übertrugen. Der Verkehrswert belief sich auf 519 000 €. Die Vertragsparteien vereinbarten diesen als "Kaufpreis". Dies umfasste die Übernahme von bestehenden Verbindlichkeiten i. H. v. 133 119 €. Über den verbleibenden Restkaufpreis i. H. v. 385 881 € gewährte der Verkäufer (die Eltern der Stpfl.) dem Käufer (der Stpfl.) eine Schenkung, die dieser annahm. Daneben übernahm die Tochter die anfallenden Kosten (Notar und Grundbuch) i. H. v. insgesamt 3 996 €. Die Tochter ging in ihrer Steuererklärung von einem vollentgeltlichen Anschaffungsvorgang aus und nahm die AfA auf Basis des Kaufpreises zzgl. Nebenkosten an. Das Finanzamt ging dagegen von einem teilentgeltlichen Vorgang aus, sodass teilweise die (niedrigere) Abschreibung der Rechtsvorgänger fortzuführen sei.

Das FG bestätigt nun die Auffassung des Finanzamtes. Hinsichtlich der Ermittlung der Abschreibungsbemessungsgrundlage sind drei Fälle zu unterscheiden:

- Entgeltlicher Erwerb: Liegt ein entgeltlicher Erwerb vor, so bestimmt sich die Abschreibung auf Grundlage der Anschaffungskosten.
- Unentgeltlicher Erwerb: Erfolgt ein unentgeltlicher Erwerb – so bei einer Schenkung – führt der Erwerber die Abschreibungsreihe des Rechtsvorgängers fort.
- Teilentgeltlicher Erwerb: Beim teilentgeltlichen Erwerb sind zwei AfA-Bemessungsgrundlagen zu ermitteln, aus denen sich zwei AfA-Reihen ergeben können. Bezogen auf den unentgeltlichen Teil sind die vorgenannten Grundsätze anzuwenden und die AfA anteilig daraus zu bestimmen. Bezogen auf den entgeltlichen Teil hat der Erwerber eigene Anschaffungskosten, deren AfA sich nach den allgemeinen Regeln bestimmen.

Beim entgeltlichen Erwerb ist hinsichtlich der Anschaffungskosten zu beachten, dass dies eine tatsächliche finanzielle bzw. wirtschaftliche Belastung voraussetzt, d. h. den Abfluss von Geld. Falls ein Stpfl. keine tatsächlichen Aufwendungen gehabt hat, darf er auch keine AfA geltend machen. Unentgeltliche Vorgänge stellen keine Anschaffungskosten dar. Anschaffungskosten liegen nicht vor, wenn der Veräußerer auf die Entrichtung des Entgelts verzichtet hat, eine Geldzahlung wieder an den Berechtigten zurückfließt oder bei Abschluss eines Grundstückskaufvertrages zwischen Angehörigen zugleich die (Rück-)Schenkung des Kaufpreises vereinbart ist.

Bei Anwendung dieser Grundsätze hat das FG die vorliegende Grundstücksübertragung wie folgt gewertet: Die Erwerberin hat Aufwendungen getragen i. H. v. 133 199 € (Übernahme der Verbindlichkeiten) und 3 996 € (Tragen von Transaktionskosten). Im Übrigen lag aber eine Schenkung vor. Mithin liegt ein teilentgeltlicher Vorgang vor. Unter Berücksichtigung des Verkehrswertes des Grundstücks i. H. v. 519 000 € und der unmittelbaren Aufwendungen der Stpfl. i. H. v. 133 120 € hat der entgeltliche Anteil 25,65 % betragen. Für die Ermittlung der AfA

sind somit zwei AfA-Reihen zu führen, nämlich eine für den entgeltlichen Erwerb mit Anschaffungskosten von 137 115 € und eine für den unentgeltlichen Erwerb, bei der auf die Daten der Rechtsvorgänger (hier: Eltern) mit einem Anteil von 74,35 % zurückgegriffen wird.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 34 VGA bei nicht fremdüblicher Verzinsung einer Darlehensforderung (Gesellschafterverrechnungskonto)

Der BFH hat zur Frage der fremdüblichen Vergütung von Gesellschafterdarlehen (im Streitfall: Gesellschafterverrechnungskonto) entschieden,

- dass der Verzicht auf eine angemessene Verzinsung der auf einem Gesellschafterverrechnungskonto verbuchten Darlehensforderung einer GmbH zu einer vGA führen kann, und
- dass es dann, wenn keine anderen Anhaltspunkte für die regelmäßig gebotene Schätzung der fremdüblichen Zinsen erkennbar sind, nicht zu beanstanden ist, wenn von dem Erfahrungssatz ausgegangen wird, dass sich private Darlehensgeber und Darlehensnehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen (sog. Margenteilung; Bestätigung der BFH-Rechtsprechung).

Im Streitfall unterhielt – vereinfacht dargestellt – eine GmbH ein Konto, auf dem Zahlungsbewegungen im Verhältnis zu ihrem beherrschenden Gesellschafter A (der zu 60 % beteiligt war) gebucht und verrechnet wurden und dessen Saldo auch gesondert im Jahresabschluss ausgewiesen wurde. Über dieses Konto wurden z. B. die auf dem Gehaltsverrechnungskonto nicht ausgeglichenen Gehaltsabschläge umgebucht, wobei sich für die Jahre 2000 bis 2014 durchgehend Salden zu Gunsten der GmbH (Forderungen) ergaben, die zunächst nicht verzinst wurden. Im Nachgang einer Außenprüfung wurde dann eine Verzinsung i. H. v. 4,5 % p.a. für 2000 bis 2004 erfasst, die dann auch bis 2013 fortgeführt wurde. In 2014 und 2015 erfolgte keine Verzinsung mehr, sodass das FA wiederum vGA ansetzte. Der BFH bestätigte dies und hob zum Ansatz der vGA der Höhe nach folgende Aspekte hervor:

- Bei der Ermittlung eines fremdüblichen Preises ist zu beachten, dass es häufig für die betreffende Leistung nicht den einen Fremdvergleichspreis, sondern eine Bandbreite von Preisen geben wird. In einem solchen Fall müsse bei der Berechnung der vGA von dem für den Stpfl. günstigsten Vergleichspreis ausgegangen werden.
- Gewährt die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter ein Darlehen, kommt der Ansatz einer vGA insoweit in Betracht, als der Kredit zinslos oder zu einem unangemessen niedrigen Zins gewährt werde. Davon sei auch auszugehen, wenn die Gesellschaft für den bei ihr angestellten Gesellschafter ein unangemessen verzinstes Verrechnungskonto führe.
- Zur Bestimmung des angemessenen (fremdüblichen) Zinses ist vorrangig die Preisvergleichsmethode anzuwenden. Fremdpreis ist hierbei der Zins, zu dem Fremde unter vergleichbaren Bedingungen den Kredit am Geld- oder Kapitalmarkt gewährt hätten.
- Bei Kreditgeschäften zwischen einer GmbH, die selbst keine Bankgeschäfte betreibt und als privater Darlehensgeber agiert, und ihrem Gesellschafter als privatem Darlehensnehmer, berechnet sich die für den Ansatz einer vGA erforderliche verhinderte Vermögensmehrung nach den in Rechnung gestellten Sollzinsen, wenn und soweit davon ausgegangen werden könne, dass der dem Gesellschafter zinslos überlassene Darlehensbetrag anderenfalls zur Kreditrückzahlung verwendet worden wäre.
- Hat die GmbH hingegen selbst keinen Kredit aufgenommen, so bildeten die banküblichen Habenzinsen die Unter- und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze der verhinderten Vermögensmehrung.

- Wenn keine anderen Anhaltspunkte für die Schätzung erkennbar sind, dann ist es nicht zu beanstanden, wenn von dem Erfahrungssatz ausgegangen wird, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen.

**Hinweis:**

Der BFH hat damit seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und fortgeführt. Daher sollte in der Praxis sorgfältig auf die Verzinsung entsprechender Verrechnungskonten geachtet werden. Der BFH hat i.Ü. eine Bezugnahme auf statistische Daten der Deutschen Bundesbank ebenso wenig kritisiert wie einen Zinsaufschlag zu Gunsten der GmbH angesichts einer fehlenden Besicherung der Forderung. In der Praxis sollten die gewählten Zinssätze sorgfältig dokumentiert werden.

**35 Schuldzinsenabzug beim Gesellschafter aus einem Darlehen zur Finanzierung einer Bürgschaftsinanspruchnahme**

Der BFH hat zum Werbungskostenabzug (eines GmbH-Gesellschafter) im Bereich der sog. Abgeltungsteuer entschieden, dass § 2 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 20 Abs. 9 EStG den Abzug von Schuldzinsen für ein Refinanzierungsdarlehen, das der Stpfl. zur Finanzierung einer Bürgschaftsinanspruchnahme aufnimmt, bei den Einkünften aus Kapitalvermögen vorbehaltlich der Regelung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG ausschließt.

Im Streitfall hatte – vereinfacht dargestellt – der Stpfl. (GmbH-Gesellschafter) ein Darlehen aufgenommen, um im Jahr 2012 die Erfüllung aus einer Bürgschaftsinanspruchnahme zu finanzieren und in der Folge den Abzug von Schuldzinsen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen begehrt. Dazu hatte die Vorinstanz, das FG Nürnberg, entschieden, dass der Stpfl. aus der Bürgschaftsinanspruchnahme und dem im Jahr 2012 auf ihn übergegangenen wertlosen Rückgriffsanspruch keinen steuerbaren Ausfallverlust gem. § 20 Abs. 2 Satz 2, Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG habe erzielen können, da ihm insoweit die Einkünfteerzielungsabsicht gefehlt habe. Mangels eines Veranlassungszusammenhangs zwischen den geltend gemachten Schuldzinsen und diesen oder anderen steuerbaren Einkünften des Stpfl. aus Kapitalvermögen würden keine Werbungskosten vorliegen.

Der BFH würdigt dies als im Ergebnis zutreffend. Denn selbst wenn die geltend gemachten Schuldzinsen in einem entsprechenden wirtschaftlichen Zusammenhang gestanden hätten und dem Grunde nach Werbungskosten wären, weil der Stpfl. mit dem zu Grunde liegenden Darlehen die Bürgschaftszahlung und damit die Anschaffungskosten seines Rückgriffsanspruchs finanziert hätte, würde ein Abzug der Schuldzinsen jedenfalls am grundsätzlichen Werbungskostenabzugsverbot im Zusammenhang mit Kapitalerträgen nach § 2 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 20 Abs. 9 EStG scheitern.

Dieses Werbungskostenabzugsverbot gelte nur dann nicht, wenn die Regelung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 9 EStG ausschließe, was im Streitfall, da die Voraussetzungen in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 2 EStG offenkundig nicht gegeben waren, aber nicht der Fall gewesen sei.

**36 GmbH-Beteiligungen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft sind für die Bestimmung des Veräußerungstatbestands nach § 17 EStG den Gesellschaftern der Personengesellschaft anteilig zuzurechnen**

Der BFH hat in einem Verfahren um die Nichtzulassung der Revision seine bisherige Rechtsprechung zu mittelbaren GmbH-Beteiligungen bestätigt und ausgeführt, dass es geklärt ist, dass GmbH-Beteiligungen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft den Gesellschaftern der Personengesellschaft für die Bestimmung des Veräußerungstatbestands nach § 17 EStG anteilig zuzurechnen sind (sog. Bruchteilsbetrachtung).

**Hinweis:**

Wenn also Anteile an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die Anteile an einer GmbH hält, veräußert werden, welche bei den Gesellschaftern in Bruchteilsbetrachtung zu einer Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG rechnen, dann liegt hinsichtlich der (mittelbar) veräußerten GmbH-Anteile eine Veräußerung i. S. d. § 17 EStG vor. Der BFH hat mit seinem Beschluss vom 7.6.2023 nochmals unterstrichen, dass aus der anzuwendenden Bruchteilsbetrachtung folgt, dass für die Klärung der Frage, ob die Beteiligungsgrenze des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erreicht ist, nicht auf die Beteiligungsquote der vermögensverwaltenden Personengesellschaft, sondern im Durchgriff auf die anteilige Beteiligungshöhe der Gesellschafter abzustellen ist (Transparenzprinzip).

### 37 Begriff der vGA i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG

Der BFH hat in einem Verfahren um die Nichtzulassung der Revision seine bisherige Rechtsprechung zum Begriff der vGA bestätigt und festgestellt, dass eine vGA gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gerade nicht voraussetzt, dass der dem Anteilseigner gewährte Vermögensvorteil der Minderung des Unterschiedsbetrags bei der Gesellschaft bei einer vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG entspricht.

Für den konkreten Streitfall hat der BFH damit die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision als unbegründet zurückgewiesen. Die Stpfl. hatten argumentiert, es läge (in der Entscheidung des FG) eine Divergenz zur Entscheidung des I. Senats des BFH v. 22.2.1989 (Az. I R 44/85) vor. Nach der dort geäußerten Auffassung sei für den Bezug einer vGA auf Ebene des Anteilseigners gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erforderlich, dass der Vorteil bei der Gesellschaft zu einer korrespondierenden Gewinnminderung führe.

Tatsächlich hatte der BFH in dieser Entscheidung v. 22.2.1989 aber ausgeführt, dass der Ansatz einer vGA auf der Gesellschaftsebene eine Bereicherung des Gesellschafters oder den Zufluss eines Vermögensvorteils bei dem Gesellschafter nicht notwendigerweise voraussetze. Im Übrigen hatte der I. Senat des BFH schon mit seinem Urteil v. 1.2.1989 (Az. I R 73/85) die zuvor geforderte enge Wechselbeziehung zwischen Vorteil beim Gesellschafter und Nachteil bei der Kapitalgesellschaft gelöst. Seitdem geht der BFH davon aus, dass die vGA ausschließlich aus der Sicht der ausschüttenden Körperschaft zu definieren ist; es komme nur noch auf die bei der Kapitalgesellschaft eintretende Vermögensminderung an. Die Zuwendung eines Vermögensvorteils an den Gesellschafter hatte er daher vorübergehend nicht mehr erwähnt und erst mit Urteil v. 7.8.2002 (Az. I R 2/02) insoweit wieder in die Definition aufgenommen, als die Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft jedenfalls geeignet sein muss, beim Gesellschafter einen Beteiligungsertrag i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG hervorzurufen. Unter Berücksichtigung dieser eingeschränkten Korrespondenz sei nach der vom I. Senat zu § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG entwickelten Definition der vGA davon auszugehen, dass unter einer vGA bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen ist, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt, in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht und eben geeignet ist, beim Gesellschafter einen Beteiligungsertrag i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG herbeizuführen.

#### Hinweis:

Mit der durch diesen Beschluss unterstrichenen Rechtslage ist i.Ü. auch die Konsequenz verbunden, dass ein gleichzeitig mit der vGA entstehender Ausgleichsanspruch diese nicht kompensiert (Saldierungsverbot) und Leistungen des Gesellschafters zum Ausgleich des durch den Geschäftsvorfall entstehenden Vermögensnachteils somit die vGA nicht mehr berühren (sie sind regelmäßig als verdeckte Einlagen zu qualifizieren).

### 38 VGA – Versorgungszahlung und Geschäftsführergehalt

Der BFH hat zur Problematik der an den beherrschenden Gesellschafter einer GmbH gezahlten Altersversorgung unter dem Aspekt der vGA (in Bestätigung und Fortentwicklung der bisherigen Senatsrechtsprechung) festgestellt, dass

- es aus steuerrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden ist, wenn ein Versorgungsversprechen der Kapitalgesellschaft nicht von dem endgültigen Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer, sondern allein von dem Erreichen der Altersgrenze abhängig gemacht wird. In diesem Fall würde, so der BFH, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter allerdings grundsätzlich verlangen, entweder das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung anzurechnen oder den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit – ggf. unter Vereinbarung eines nach versicherungsmathematischen Maßstäben berechneten Barwertausgleichs – aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat;
- allerdings dann, wenn nach dem Eintritt des Versorgungsfalles neben der Versorgungsleistung bei voller Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer für diese Tätigkeit lediglich ein reduziertes Gehalt gezahlt wird, nach der Maßgabe eines hypothetischen Fremdvergleichs dann keine gesellschaftliche Veranlassung vorliegt, wenn die

Gehaltszahlung die Differenz zwischen der Versorgungszahlung und den letzten Aktivbezügen nicht überschreitet.

Im Streitfall war – verkürzt dargestellt – strittig, ob die an den beherrschenden Gesellschafter (K) einer GmbH gezahlte Altersversorgung bei Wiederaufnahme der Geschäftsführertätigkeit als vGA einkommenserhöhend zu berücksichtigen war. K erhielt ab September 2010 Versorgungszahlungen. Am 31.3.2011 wurde K dann aber erneut zum Geschäftsführer der GmbH bestellt und auch im Handelsregister eingetragen. Er erhielt ab 1.3.2011 ein monatliches Bruttogehalt von 1 000 €, wobei die Versorgungszahlungen unberührt bleiben sollten.

Die FinVerw würdigte die zusätzlich zum Geschäftsführergehalt angefallenen Versorgungszahlungen als vGA, das FG Münster hingegen gab der Klage mit der Feststellung statt, eine vGA liege nicht vor – insbesondere halte die gleichzeitige Zahlung von Gehalt und Versorgung einem Fremdvergleich stand. Zudem sei im Streitfall die Neueinstellung allein im Interesse der Stpfl. erfolgt und das neue Geschäftsführergehalt auch nur als Anerkennungsbeitrag und nicht etwa als vollwertiges Gehalt anzusehen.

Der BFH hat dieses Ergebnis bestätigt und in seiner Begründung folgende Aspekte hervorgehoben:

- Im Fall der Weiterbeschäftigung würden sich wechselseitig uneingeschränkte Zahlungen von Versorgung und laufendem Gehalt aus der hierfür maßgeblichen Sicht des Leistenden grundsätzlich ausschließen. Denn ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft würde verlangen, entweder das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung anzurechnen oder den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit (ggf. unter Vereinbarung eines nach versicherungsmathematischen Maßstäben berechneten Barwertausgleichs) aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet habe.
- Wenn nun jedoch – wie im Streitfall – lediglich ein reduziertes Gehalt gezahlt werde, seien im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs weitere Überlegungen erforderlich.
- Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde zwar nicht gleichzeitig sowohl die volle Versorgung als auch ein volles Gehalt für die Tätigkeit (Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer) zahlen. Er würde aber auch nicht erwarten, dass ein "pensionierter" Geschäftsführer "umsonst" weiterarbeitet. Vielmehr würde er grundsätzlich bereit sein, neben der Versorgung, die (nur) für die angemessene Versorgung im Ruhestand gezahlt wird, für die (zusätzlichen) Dienste auf Grund der fortgeführten oder wieder aufgenommenen Tätigkeit als Geschäftsführer ein Gehalt bis zur Höhe der Differenz zwischen der Versorgung und den letzten Aktivbezügen zu zahlen. Unter diesen Voraussetzungen bliebe der Versorgungscharakter der Versorgungszahlungen grundsätzlich erhalten.
- Im Übrigen könne eine vGA auch nicht allein damit begründet werden, dass der Geschäftsführer nur ein unüblich niedriges (zusätzliches) Gehalt erhalten habe. Denn der Gesellschafter habe durchaus die Möglichkeit, gegenüber der Kapitalgesellschaft Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen unter Marktwert zu erbringen.

#### **Hinweis:**

Mit dieser Entscheidung hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung klar bestätigt und weitergehend aufgezeigt, dass ein reduziertes Gehalt dazu führen kann, dass die Annahme einer vGA bei Weiterbeschäftigung vermieden werden kann.

In der Praxis ist allerdings u. a. darauf zu achten, dass mit der Reduzierung des Gehalts nicht auch eine Reduzierung der Arbeitszeiten bzw. Aufgabenbereiche einhergeht. Sind die Arbeitszeiten bzw. Aufgabenbereiche also nicht reduziert, dann steht nach Auffassung des BFH die Differenz zwischen der Versorgung und den letzten Aktivbezügen für die Zahlung eines Gehalts ohne vGA-Folgen zur Verfügung.

### **39 Besteuerung der Auflösung von US-amerikanischen Trusts**

In der steuerlichen Beratungspraxis treten inzwischen nicht selten Gestaltungen auf, bei denen ausländische Gesellschaften beteiligt sind. Dann stellt sich regelmäßig die Frage, wie diese ausländischen Gesellschaften aus deutscher Sicht ertragsteuerrechtlich zu beurteilen sind, ob sie z. B. wie eine GmbH behandelt werden können bzw. müssen.

Vor diesem Hintergrund ist ein rechtskräftiges Urteil des FG Münster zur Besteuerung der Auflösung von US-amerikanischen Trusts zu sehen, mit dem das FG in Anwendung der Rechtsgrundsätze des BFH entschieden hat, dass Auszahlungen US-amerikanischer Trusts nach deren Auflösung an inländische Begünstigte zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Im konkreten Streitfall hatte eine Stpf. geklagt, die – verkürzt dargestellt – im Streitjahr 2016 Einnahmen aus der Auflösung von zwei Trusts erzielte, die von ihrem Vater und ihrem Großvater gegründet worden waren. Beide Trusts hatten eine Laufzeit bis zum Tod des Vaters; keiner der beiden Gründer hatte das Recht, die Trusts zu ändern, zu ergänzen, zu widerrufen oder zu beenden. Während der Laufzeit der Trusts standen dem Vater deren Nettoerträge zu, nach dessen Tod wurde das Vermögen unter allen seinen sechs Kindern gleichmäßig verteilt.

Das FA erfasste die entsprechenden Beträge einkommensteuerlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG und unterwarf sie dem besonderen Steuersatz von 25 %. Auch das FG Münster bestätigte – verkürzt dargestellt – diese Auffassung, weil die beiden Trusts i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG mit inländischen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen vergleichbar seien (sog. Typenvergleich). Nach diesem Typenvergleich müssen ausländische Gebilde ungeachtet einer ggf. nach ausländischem Recht bestehenden Rechtspersönlichkeit einem deutschen Körperschaftsteuersubjekt (z. B. einer GmbH) entsprechen. Dabei komme es auf die konkrete Ausgestaltung im jeweiligen Einzelfall an, insbesondere auf die Aspekte einer beschränkten Haftung, der Übertragbarkeit der Anteile, der Gewinnverteilung und einer zentralisierten Geschäftsführung und Vertretung.

**Hinweis:**

Diese Entscheidung unterstreicht die Tatsache, dass eben auch ausländische Rechtsgebilde im Inland wie GmbH zu besteuern sein können (wie i.Ü. auch etwaige Anteilseigner zu erfassen sein können) – wobei es tatsächlich auf die Ausgestaltung des jeweiligen Einzelfalls ankommt. So werden z. B. von den Regelungen des § 17 EStG (Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften) auch Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften als "ähnliche Beteiligungen" erfasst, wenn sie nach dem sog. Typenvergleich einer deutschen Kapitalgesellschaft entsprechen. Nach Auffassung der Rechtsprechung bzw. der FinVerw sind z. B. als ähnliche Beteiligungen zu nennen die britische Limited, die chinesische Limited Liability Company, die niederländische B.V. (alle der GmbH entsprechend); US-amerikanische Inc. (Incorporated) bzw. Corp. (Corporation). Letztere entsprechen i.Ü. eher der deutschen AG.

---

## **Energetische Sanierung von Gebäuden und Photovoltaik – steuerliche Aspekte**

---

### **40 Aktuelle Ausgangslage**

Verschiedene Aspekte führen aktuell dazu, dass bei bestehenden selbstgenutzten oder auch vermieteten Immobilien energetische Sanierungen, der Ersatz alter Heizungsanlagen oder auch der Einsatz von PV-Anlagen angezeigt sein kann. Dies resultiert zum einen bereits aus wirtschaftlichen Überlegungen, die sich auf Grund der deutlich gestiegenen Heiz- und Strombezugskosten ergeben. Daneben spielen aber auch die gesetzlichen Rahmenbedingungen eine Rolle, die teilweise solche Maßnahmen kurz- oder mittelfristig erforderlich machen. Zu nennen sind

- das auf nationaler Ebene nun beschlossene Gebäudeenergiegesetz ("Heizungsgesetz"), welches auch bei Bestandsgebäuden zumindest mittelfristig vielfach Maßnahmen erforderlich macht und
- auf EU-Ebene die Gebäuderichtlinie (Richtlinie über die Gesamtenergieeffizienz von Gebäuden – Energy Performance of Buildings Directive, EPBD), welche den nationalen Gesetzgebern verbindliche Vorgaben macht, die energetische Sanierung von Bestandsgebäuden verbindlich zu regeln; insoweit steht die Verabschiedung der Richtlinie und deren nationale Umsetzung aber noch aus.

In all diesen Fällen sind auch steuerliche Aspekte zu beachten. Dabei stehen die steuerlichen Fördermaßnahmen im Vordergrund.

#### 41 PV-Anlage zur Erzeugung des selbst verbrauchten oder von Mietern verbrauchten Stroms

##### a) Wirtschaftliche Vorüberlegungen

Die Errichtung einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage) kann aus verschiedensten Gründen wirtschaftlich interessant sein. Zu nennen sind z. B.:

- Der im privat genutzten Gebäude verbrauchte Strom für private Zwecke, aber auch z. B. für den Betrieb einer Wärmepumpe oder das Laden eines E-Autos, kann mit einer eigenen PV-Anlage vergleichsweise günstig erzeugt werden. Insbesondere wirken sich dann in den Folgejahren mögliche Anstiege der allgemeinen Strompreise insoweit nicht mehr aus. Insoweit kann ein Batteriespeicher die Selbstversorgungsquote erhöhen.
- In einem Vermietungsobjekt kann mit einer PV-Anlage erzeugter Strom an die Mieter verkauft werden. Dies sichert vergleichsweise günstige Erlöse, führt bei den Mietern aber regelmäßig immer noch zu günstigen Strombeschaffungskosten.
- In einem Vermietungsobjekt können die Vorgaben des Gebäudeenergiegesetzes teilweise dadurch sichergestellt werden, dass z. B. eine Holzpellettheizung mit einer PV-Anlage kombiniert wird.

##### b) PV-Anlage auf dem selbstgenutzten Einfamilienhaus

Wird auf dem selbstgenutzten Einfamilienhaus eine PV-Anlage errichtet, so wird typischerweise der erzeugte Strom vorrangig selbst verbraucht, da dann der vergleichsweise teure Bezug von Strom über ein Versorgungsunternehmen vermieden wird. Überschüssiger Strom wird meist nach den Vergütungssätzen des EEG über das örtliche Versorgungsunternehmen in das allgemeine Stromnetz eingespeist. Die Selbstversorgungsquote kann durch den Einsatz eines Batteriespeichers erhöht werden. Aus steuerlicher Sicht ist zu prüfen, ob die Errichtung und der Betrieb einer solchen Anlage Folgen bei der Einkommensteuer oder/und bei der Umsatzsteuer nach sich ziehen. Hinsichtlich der **Einkommensteuer** gelten folgende Grundsätze:

- Zunächst ist zu prüfen, ob hinsichtlich des Betriebs der Anlage eine Gewinnerzielungsabsicht besteht, da dies Grundvoraussetzung für eine Erfassung bei der Einkommensteuer ist. Eine Gewinnerzielungsabsicht besteht immer dann, wenn über die Gesamtnutzungsdauer der PV-Anlage die erwarteten Einnahmen die Investitionskosten und laufenden Kosten übersteigen. Besteht keine Einkünfteerzielungsabsicht, so ist der Betrieb der PV-Anlage einkommensteuerlich insgesamt unbeachtlich.
- Im Übrigen ergeben sich auch bei einer bestehenden Gewinnerzielungsabsicht bei der Einkommensteuer im Ergebnis regelmäßig dennoch keine Auswirkungen, da seit dem Jahr 2022 eine weitreichende Steuerbefreiung gilt. Diese bewirkt, dass erzielte Einnahmen bei der Einkommensteuer steuerfrei gestellt werden und dann allerdings auch damit im Zusammenhang stehende Ausgaben steuerlich nicht angesetzt werden können. Die Steuerbefreiung gilt im Grundsatz unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms, also ob dieser selbst verbraucht oder in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird.
- Der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung ist nur hinsichtlich der **Anlagengröße** der PV-Anlage auf eine Leistung von 15 kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit des Gebäudes bzw. 30 kWp je Einfamilienhaus bzw. Gewerbeimmobilie und auf eine Gesamtleistung je Stpfl. bzw. Mitunternehmerschaft (100 kWp) begrenzt. Auf Grund der Maximalgrenze von 100 kWp je Stpfl. kann die Steuerbefreiung also dann nicht genutzt werden, wenn der Stpfl. auch auf anderen Gebäuden PV-Anlagen betreibt und insgesamt diese Grenze überschritten wird.
- Die Steuerbefreiung erfasst ausschließlich "auf, an oder in" den genannten Gebäuden vorhandene PV-Anlagen. Andere Anlagen, wie z. B. Freiflächenanlagen, werden damit nicht erfasst. Erfasst von der Steuerbefreiung werden damit z. B. Aufdachanlagen auf dem Einfamilienhaus selbst, aber auch Anlagen auf einem Nebengebäude, wie einer Garage o. ä. und ebenso z. B. sog. Balkonanlagen.

- Die Steuerbefreiung führt dazu, dass Einnahmen, z. B. aus der Stromeinspeisung in das öffentliche Netz, und ebenso die Entnahmen aus dem Eigenverbrauch, steuerfrei gestellt werden. Im Ergebnis hat eine solche Anlage dann keinerlei Folgen bei der Einkommensteuer.

**Hinweis:**

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

Hinsichtlich der **Umsatzsteuer** gelten beim Betrieb einer PV-Anlage folgende Grundsätze:

- Wird auf dem selbstgenutzten Eigenheim eine Photovoltaikanlage errichtet und der dadurch erzeugte Strom soweit wie möglich selbst genutzt und im Übrigen in das allgemeine Stromnetz gegen Entgelt nach dem EEG eingespeist, so begründet dies im Grundsatz eine unternehmerische Tätigkeit i. S. d. Umsatzsteuerrechts. Auf die Höhe der erzielten Einnahmen und die Leistung der Anlage kommt es dabei nicht an.
- Allerdings kann ggf. von der sog. **Kleinunternehmerregelung** Gebrauch gemacht werden, wenn die Umsätze im Vorjahr nicht mehr als 22 000 € betragen haben und im Folgejahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen werden. Wurde die unternehmerische Tätigkeit nur während eines Teils des Kalenderjahres ausgeübt, ist der tatsächliche Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen. Für das Gründungsjahr darf der voraussichtliche Umsatz den Betrag von 22 000 € nicht überschreiten, wobei auch hier eine Umrechnung auf einen Jahresumsatz zu erfolgen hat, wenn die unternehmerische Tätigkeit erst im Laufe des Jahres aufgenommen wurde.

**Hinweis:**

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

- Bislang war es auch bei der Errichtung einer kleineren PV-Anlage – und keiner anderen umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeit – sinnvoll, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten, weil die Vorsteuer aus dem Erwerb der Anlage vom Finanzamt erstattet wurde und nur der Nettobetrag finanziert werden musste. Andererseits folgte dann auch die Pflicht zur Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten. Um diesen Nachteil aus der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nun nicht mehr tragen zu müssen, wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2023 für die Lieferung und Montage eine Sonderregelung eingeführt, nach der auf diese Leistungen der **Umsatzsteuersatz auf 0 % reduziert** wird.
- Der Steuersatz von 0 % gilt seit dem 1.1.2023 für die Lieferung von Solarmodulen an den PV-Anlagenbetreiber einschließlich der für den Betrieb der Anlage **wesentlichen Komponenten**; dies sind insbesondere der Wechselrichter, Modulbefestigungen, die Verkabelung und auch der **Batteriespeicher**. Weiterhin gilt dies auch für die **Montage** dieser Anlagenteile.
- Begünstigt sind die vorgenannten Leistungen nur für PV-Anlagen auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden. Auf die Größe der PV-Anlage kommt es nicht, sodass z. B. bei einem größeren Wohngebäude auch eine Großanlage von z. B. 50 kWp unter diese Regelung fällt. Allerdings gilt **vereinfachend**, dass diese Voraussetzungen stets als erfüllt gelten bei einer installierten Bruttoleistung der **PV-Anlage mit bis zu 30 kWp** laut Marktstammdatenregister. In diesem Fall muss der leistende Unternehmer die Eigenschaft des Gebäudes nicht prüfen, um den Nullsteuersatz anzuwenden. Nur bei Anlagen, die diese Leistungsgrenze überschreiten, müssen die Anwendungsvoraussetzungen geprüft werden.
- Begünstigt sind auch sogenannte **Balkonkraftwerke**, also Solarmodule, die auf dem Balkon aufgestellt und meistens mit einer Steckdose verbunden werden. Mobile Solarmodule (z. B. für Campingzwecke) sind dagegen nicht erfasst.

- Die Installation einer **Wallbox** zur Aufladung von E-Fahrzeugen unterliegt dagegen dem Regelsteuersatz von 19 %.
- **Wird von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht, so unterliegt die** entgeltliche Einspeisung des erzeugten Stroms in das allg. Stromnetz nicht der Umsatzsteuer. Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist dem abnehmenden Energieversorgungsunternehmen mitzuteilen, da dieses regelmäßig per Gutschrift abrechnet. Auch die Verwendung von Strom für eigene private Zwecke unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Aus laufenden Kosten, z. B. für die Wartung der Anlage, können in Rechnung gestellte Vorsteuern nicht geltend gemacht werden. Hinsichtlich der Anwendung der Kleinunternehmerregelung müssen Betreiber von mehreren Anlagen beachten, dass die zurzeit geltenden Umsatzschwellen von 22 000 € bzw. 50 000 € nicht überschritten werden. Bei der Berechnung ist der Gesamtumsatz aller Anlagen und ggf. auch weiterer umsatzsteuerlicher Tätigkeiten zusammenzurechnen.

#### **Hinweis I:**

Im Einzelfall können sich andere steuerliche Wertungen ergeben. Daher ist empfehlenswert, steuerlichen Rat einzuholen.

#### **Hinweis II:**

Die Installation einer PV-Anlage unterliegt grds. der **Baubzugsteuer**. Diese trifft auch umsatzsteuerliche Kleinunternehmer und ist unabhängig davon, ob bei der Umsatzsteuer der Nullsteuersatz anzuwenden ist. Daher ist stets anzuraten, bei dem ausführenden Handwerker eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG anzufordern.

### **c) PV-Anlage auf einem Vermietungsobjekt**

Wird auf einem Vermietungsobjekt eine PV-Anlage betrieben, so kommt ebenfalls bei der Einkommensteuer die Steuerbefreiung in Betracht, sodass der Betrieb der Anlage bei dieser Steuer unbeachtlich wäre, insbesondere Einnahmen nicht zu versteuern sind. Dies gilt unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms:

- Verkauf des Stroms an die Mieter,
- Direktverbrauch im Mietobjekt, z. B. für den Allgemeinstrom oder eine Wärmepumpe, oder
- Einspeisung in das allgemeine Stromnetz.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer ist, dass die PV-Anlage folgende **Größenkriterien** einhält:

- bei einem Wohngebäude, das kein Einfamilienhaus ist (Mehrfamilienhaus) oder bei einem gemischt genutzten Gebäude (z. B. Wohnungen und Ladenlokal): 15 kWp je Wohn- und Gewerbeinheit,
- bei einem vermieteten Einfamilienhaus: max. 30 kWp und
- höchstens 100 kWp pro Stpfl. bezogen auf alle von diesem betriebenen PV-Anlagen (einschließlich einer auf dem privatgenutzten Objekt installierten Anlage).

#### **Hinweis:**

Ehegatten gelten insoweit als separate Stpfl., sodass jeder die 100 kWp-Grenze ausschöpfen kann. Betreiben allerdings die Ehegatten gemeinsam die PV-Anlage(n), so liegt steuerlich eine Mitunternehmerschaft vor und es gilt insgesamt die 100 kWp-Grenze.

Hinsichtlich der **Umsatzsteuer** gilt das vorstehend unter Tz. 3 Ausgeführte. In vielen Fällen dürfte damit eine Stromlieferung aus einer solchen Anlage unter die Kleinunternehmerregelung fallen. Zu beachten ist, dass, auch wenn Strom über eine PV-Anlage vom Vermieter erzeugt und an die Mieter geliefert wird, es sich dabei im Regelfall nicht um eine unselbstständige Nebenleistung der steuerfreien Vermietung handelt. Entscheidend ist, dass der Mieter die Möglichkeit hat, den Stromanbieter frei zu wählen.

## 42 Energetische Sanierungsmaßnahmen an einer selbstgenutzten Immobilie

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

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

<b>Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum</b>	
Fördervoraussetzung	Energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum. Die Immobilie muss im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme älter als zehn Jahre sein.
Restriktionen	Eine Förderung scheidet aus, wenn aus der Wohnung ganz oder teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden. So also bei vollständiger oder auch teilweiser Vermietung der Immobilie. Unschädlich ist, wenn Teile der Immobilie als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden.
Höhe der Steuerermäßigung	Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der Aufwendungen, maximal insgesamt 40 000 € je Objekt und ist über drei Jahre zu verteilen: Im Jahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im folgenden Jahr je 7 %, max. je 14 000 € und im dritten Jahr 6 %, max. 12 000 €. Damit können Aufwendungen bis 200 000 € berücksichtigt werden. Die Wirkung der Steuerermäßigung ist die, dass in Höhe der steuerlichen Förderung die Einkommensteuer unmittelbar gemindert wird. Voraussetzung ist allerdings stets, dass eine ausreichend hohe Einkommensteuer entstanden ist.
Förderfähige Maßnahmen	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Wärmedämmung von Wänden,</li> <li>– Wärmedämmung von Dachflächen,</li> <li>– Wärmedämmung von Geschossflächen,</li> <li>– Erneuerung der Fenster und Außentüren,</li> <li>– Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage,</li> <li>– Erneuerung der Heizungsanlage,</li> <li>– Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung,</li> <li>– Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind,</li> <li>– einschließlich der Kosten der Energieberatung.</li> </ul>
Keine Mehrfachförderung	Nehmen Stpfl. bereits die steuerliche Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale oder die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch, kann die Steuerermäßigung für diese Aufwendungen (insgesamt) nicht geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt, wenn Stpfl. <b>zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse nach anderen Förderprogrammen</b> (z. B. KfW-Förderung oder BAFA-Förderung) für die Einzelmaßnahmen am Wohngebäude erhalten.

Zu beachten ist, dass mit der Zweiten Verordnung zur Änderung der Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung vom 19.12.2022 zum 1.1.2023 gasbetriebene Wärmepumpen, Gasbrennwerttechnik und Gas-Hybridheizungen aus der Förderung herausgenommen wurden. Außerdem wurden die Förderbedingungen für Gebäude- und Wärmenetze sowie Biomasseheizungen angepasst.

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

#### **Hinweis:**

Nicht zulässig ist es, die steuerliche Förderung für energetische Sanierungsmaßnahmen mit anderen Förderprogrammen des Bundes (zinsverbilligte Darlehen oder Zuschüsse) zu kumulieren. So kann zum Beispiel der Austausch von Fenstern nicht gleichzeitig Gegenstand einer steuerlichen Förderung und einer Förderung im Rahmen des Bundesprogramms Effiziente Gebäude (BEG) sein. Werden allerdings mehrere Maßnahmen durchgeführt, so kann für jede einzelne Maßnahme gewählt werden, ob ein staatliches Förderprogramm oder die steuerliche Förderung in Anspruch genommen wird.

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

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

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

Mit der Beschränkung der Förderung auf den Lohnanteil ist dies also sehr begrenzt. Im Übrigen werden allerdings keine besonderen Anforderungen gestellt, insbesondere brauchen keine besonderen technischen Mindestanforderungen eingehalten zu werden und es wird keine Fachunternehmerbescheinigung gefordert. Vorliegen muss eine Rechnung des Handwerkers und die Rechnung muss zwingend mittels Zahlung auf ein Bankkonto des Handwerkers erfolgen. Nicht gefördert werden daher Eigenleistungen.

#### **c) Erneuerung der Heizung im Wege eines Contracting-Modells**

Neben dem klassischen Modell des Erwerbs einer neuen Heizungsanlage besteht vielfach auch die Möglichkeit, ein Heizungscontracting zu nutzen. In einem solchen Modell, welches vielfach von den Energieversorgungsunternehmen angeboten wird, errichtet das Energieversorgungsunternehmen die neue Heizung auf deren Kosten und betreibt diese. Dem Hauseigentümer gegenüber wird dann die verbrauchte Wärme in Rechnung gestellt.

Steuerlich können diese Kosten beim Hauseigentümer nicht als Handwerkerleistungen oder als energetische Sanierungsmaßnahme geltend gemacht werden. Dies gilt auch dann, wenn insoweit eine separate Kostenposition ausgewiesen wird. Solche "Wärme-Contracting-Modelle" müssen also andere Vorteile bieten – so z. B. einen Finanzierungsvorteil oder die Tatsache, dass der Hauseigentümer kein Risiko eingeht, dass die Heizung später technisch überholt ist; der gegenüber dem Selbsterwerb sich ggf. ergebende steuerliche Nachteil muss insoweit ausgeglichen werden.

#### **d) Nutzung von gefördertem Altersvorsorgekapital**

**Ab dem Jahr 2024** ist die Nutzung von steuerlich gefördertem Altersvorsorgekapital für energetische Sanierungen einer selbstgenutzten Wohnung möglich, sodass insoweit Möglichkeiten für die Finanzierung von energetischen Sanierungsmaßnahmen bestehen. Voraussetzung ist, dass die Maßnahme von einem Fachunternehmen ausgeführt wird und die Anforderungen aus der Rechtsverordnung zur Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen erfüllt sind. Dies ist durch den ausführenden Fachunternehmer zu bescheinigen.

### **43 Energetische Sanierungsmaßnahmen an einer vermieteten Immobilie**

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

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

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

**Ausnahmsweise** können solche Aufwendungen als **nachträgliche Herstellungskosten** einzustufen sein:

- Derartige Aufwendungen können im Ausnahmefall allerdings auch als nachträgliche Herstellungskosten einzustufen und dann nicht sofort als Werbungskosten abzugsfähig sein, sondern nur zeitlich gestreckt über die Gebäudeabschreibung. Dies dann, wenn solche Maßnahmen eingebunden sind in eine Gesamtanierung des Hauses und die Sanierung insgesamt gegenüber dem Zustand bei Erwerb des Hauses als wesentliche Verbesserung ("Standardhebung") einzustufen ist.

#### **Hinweis:**

Eine solche Prüfung ist für den Einzelfall vorzunehmen und nicht einfach. Bei der Prüfung, ob eine Standardhebung vorliegt, ist auf den Baustandard abzustellen, der bei Erwerb des Objektes gegeben war bzw. dann, wenn das Objekt unentgeltlich durch Schenkung oder im Wege der Erbfolge erworben wurde, den Zustand bei Erwerb durch den Rechtsvorgänger.

- Vorsicht ist dann geboten, wenn seit dem Erwerb der Immobilie noch nicht drei Jahre verstrichen sind. Dies vor dem Hintergrund, dass wenn nach dem Erwerb eines bebauten Grundstücks Aufwendungen anfallen, die innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb mehr als 15 % des Gebäudekaufpreises betragen, zu prüfen ist, ob regelmäßig auf Grund einer ausdrücklichen steuerlichen Sonderregelung sog. anschaffungsnahe Aufwendungen vorliegen, die nicht sofort als Betriebsausgaben, sondern nur über die AfA gewinnmindernd berücksichtigt werden können. Bei dieser 15 %-Grenzen-Prüfung sind die entstandenen Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer (netto) gegenüberzustellen, wobei auch Aufwendungen einzubeziehen sind, die an sich als Erhaltungsaufwendungen einzustufen sind. Ausgenommen sind lediglich solche Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Werden die energetischen Sanierungsmaßnahmen bezuschusst, so z. B. über **Programme der BAFA** oder auch ggf. über Programme der örtlichen Energieversorgungsunternehmen, so mindern diese Zuschüsse im Jahr der Auszahlung des Zuschusses die ansetzbaren Werbungskosten.

Fallen größere Aufwendungen an, so ist die Möglichkeit einer **zeitlich gestreckten steuerlichen Geltendmachung** zu prüfen. So besteht gesetzlich ein Wahlrecht, größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die sich im steuerlichen Privatvermögen befinden und überwiegend Wohnzwecken dienen, statt im Jahr der Entstehung der Kosten diese direkt als Werbungskosten anzusetzen, diese auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt anzusetzen. Eine solche steuerlich gestreckte Geltendmachung macht insbesondere dann Sinn, wenn ansonsten nur vergleichsweise geringe Einkünfte erzielt werden.

#### **44 Energetische Maßnahmen an einem Neubau**

Werden kostenintensive energetische Maßnahmen an einem Neubau vorgenommen, so sieht das Steuerrecht im Grundsatz keine besonderen Fördermaßnahmen vor:

#### **Vermietungsobjekt:**

- Ist das neu errichtete Gebäude zur Vermietung vorgesehen, so führen die Kosten für energetische Maßnahmen oder eine moderne Heizungs- oder Lüftungsanlage zu Anschaffungskosten, welche steuerlich lediglich über die Abschreibungen geltend gemacht werden können.
- Allerdings gilt für nach dem 31.12.2022 fertiggestellte Gebäude im Privatvermögen, die zu Wohnzwecken genutzt werden, ein AfA-Satz von 3 % statt bislang lediglich 2 %. Damit können die Anschaffungskosten nun über einen Zeitraum von 33,3 Jahren steuerlich geltend gemacht werden.
- Des Weiteren kann ggf. die Sonderabschreibung für die Herstellung neuer Mietwohnungen genutzt werden. Diese Sonderabschreibung ist für Wohnungen, die auf Grund eines nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.1.2027 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellt werden, an die Bedingung geknüpft, dass diese in einem Gebäude liegen, das die Kriterien eines "Effizienzhaus 40" mit Nachhaltigkeitsklasse erfüllt und dies durch Qualitätssiegel als Nachhaltiges Gebäude nachgewiesen wird.

#### **Selbstgenutzte Immobilie:**

- Die vorstehend unter Tz. 5 dargestellte Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden gilt nur für Maßnahmen an Gebäuden, die älter als zehn Jahre sind. Eine Förderung des Neubaus erfolgt also nicht.
- Auch die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Neubau nicht.
- Genutzt werden kann allerdings steuerlich gefördertes Altersvorsorgekapital. Das Kapital kann bis zum Beginn der Auszahlungsphase unmittelbar für die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung eingesetzt werden. Insoweit bestehen bestimmte betragsmäßige Restriktionen, die im Einzelfall zu prüfen sind.

---

## **Entwurf eines Wachstumschancengesetzes – Überblick über die geplanten Änderungen**

---

### **45 Entwurf eines Wachstumschancengesetzes vorgelegt**

Mit Stand vom 14.7.2023 hat das BMF den Entwurf eines Wachstumschancengesetzes veröffentlicht. Vorgesehen ist eine Vielzahl an entlastenden, teilweise aber auch belastenden Maßnahmen. Im Fokus steht vor dem Hintergrund der schwachen Wirtschaftsentwicklung die Verbesserung der Wettbewerbssituation von Unternehmen. Investitionen sollen erleichtert und die Liquiditätssituation soll verbessert werden. Daneben werden auch Maßnahmen ergriffen, um das Steuersystem zu vereinfachen und durch Anhebung von Schwellenwerten und Pauschalen v.a. kleine Betriebe von Bürokratie zu entlasten.

### **46 Klimaschutz-Investitionsprämie**

Die im Koalitionsvertrag der Bundesregierung angekündigte Investitionsprämie für Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter soll nun umgesetzt werden. Dies ist sachlich allerdings begrenzt auf Investitionen in den Klimaschutz. Auch erfolgt die Umsetzung nicht wie angekündigt als "Superabschreibung", sondern als Investitionsprämie, was für Stpfl. noch attraktiver ist, da die Ausgestaltung nun gewinnunabhängig erfolgen soll, also auch Unternehmen mit geringen Gewinnen oder gar Verlusten davon profitieren können.

Im Kern ist folgende Regelung vorgesehen:

- **Anspruchsberechtigt** sind natürliche Personen oder Personengesellschaften, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder freiberuflicher Tätigkeit erzielen und auch Kapitalgesellschaften. Im Übrigen gibt es keine Einschränkungen z. B. hinsichtlich Größe des Unternehmens oder Branche.

- Die **begünstigten Klimaschutzinvestitionen** sind aus Gründen des europäischen Beihilferechts an Art. 38 "Investitionsbeihilfen für andere Energieeffizienzmaßnahmen als in Gebäuden" der AGVO (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung) ausgerichtet. Insoweit bedarf es dann keiner Einzelprüfung nach dem europäischen Beihilferecht. Im Einzelnen ist vorgesehen:
  - Begünstigt sollen sein die Anschaffung/Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens insbesondere zur Umsetzung eines "Einsparkonzepts", welches die wesentlichen Anforderungen an ein Energieaudit nach DIN EN 16247-1 erfüllt und von einem qualifizierten Energieberater/Energiemanager erstellt wurde ("Energieeffizienz-Investitionen"). Nicht begünstigt sind damit insbesondere Investitionen in ein Gebäude, in immaterielle Wirtschaftsgüter oder auch in Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens.
  - Art. 38 Abs. 2 AGVO sieht jedoch auch vor, dass Investitionen, die lediglich die geltenden Unionsnormen erfüllen, nicht gefördert werden dürfen. Zur Einhaltung der beihilferechtlichen Vorgaben müssen daher die Investitionen in bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zusätzlich die Unternehmen in die Lage versetzen, die bestehenden Unionsnormen zu übertreffen oder angenommene, aber noch nicht in Kraft getretene Unionsnormen zu erfüllen, sofern die Investition spätestens 18 Monate vor Inkrafttreten der Norm durchgeführt und abgeschlossen wird.
  - Ausdrücklich nicht begünstigt sind Investitionen in Kraft-Wärme-Kopplung, für Fernwärme und/oder Fernkälte und für Energieanlagen, die mit fossilen Brennstoffen, einschließlich Erdgas, betrieben werden.
  - Die begünstigten Wirtschaftsgüter müssen im Jahr der Anschaffung und im darauffolgenden Wirtschaftsjahr vom anspruchsberechtigten Unternehmen fast ausschließlich betrieblich genutzt werden. Damit sind Nutzungsüberlassungen von begünstigten Wirtschaftsgütern innerhalb der ersten zwei Jahre nicht zulässig.
  - Eine Förderung erfolgt nur dann, wenn die Anschaffungs-/Herstellungskosten je Wirtschaftsgut mindestens 10 000 € betragen.
- Der **Förderzeitraum** beginnt mit Inkrafttreten des Gesetzes und endet am 31.12.2027.
- Die **Förderung** beträgt 15 % der förderfähigen Anschaffungs-/Herstellungskosten. Förderfähig sind im Begünstigungszeitraum maximal Anschaffungs-/Herstellungskosten i. H. v. 200 Mio. € Gemäß Art. 4 Abs. 1 Buchst. s AGVO darf einem Unternehmen (i. S. d. Beihilferechts) je Investitionsvorhaben maximal 30 Mio. € an Beihilfe für den Umweltschutz gewährt werden. Auf Grund dieser Vorgabe muss sichergestellt werden, dass für ein Investitionsvorhaben die Investitionsprämie einschließlich weiterer für das Vorhaben gewährter Beihilfen diesen Maximalbetrag nicht übersteigt.
- Die Investitionsprämie **wird auf Antrag** des Stpfl. gewährt. Der Antrag ist unabhängig von der Steuererklärung zu stellen. Die Antragstellung wird somit nicht an einen steuerlichen Veranlagungszeitraum gebunden, sodass der Antragsteller den Zeitpunkt der Antragstellung selbst bestimmen kann. Dies bietet den Anspruchsberechtigten die Möglichkeit, in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang nach der Durchführung begünstigter Investitionen die Investitionsprämie zu beantragen. Die beantragte Bemessungsgrundlage muss allerdings mindestens 50 000 € betragen.
- **Ertragsteuerlich** gehört die Investitionsprämie nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften, mindert aber das AfA-Volumen der begünstigten Wirtschaftsgüter.
- Diese Investitionsprämie stellt eine Beihilfe i. S. d. Art. 107 AEUV dar, bedarf aber nicht der Freigabe (Notifizierung) durch die EU.

**Hinweis:**

Diese Investitionsprämie dürfte im Ergebnis dann zur Anwendung kommen, wenn z. B. ein Produktionsbetrieb bestimmte Anlagen auf neue Energieformen umstellt oder insgesamt energieeffizienter gestaltet. Die Hürden sind allerdings für kleinere und mittlere Betriebe sehr hoch. Abzuwarten bleibt, ob der Gesetzgeber insoweit noch Änderungen vornimmt, die eine Nutzung in der Breite ermöglichen. Aktuell ist jedenfalls überlegenswert, Investitionen bis zum Inkrafttreten des Gesetzes aufzuschieben.

#### 47 Verbesserung der Abschreibungsbedingungen

Verbesserungen sind bei den Abschreibungsbedingungen vorgesehen, und zwar jeweils für **Anschaffungen/Herstellungen nach dem 31.12.2023**:

	aktuelle Regelung	geplante Regelung
<b>Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter</b>	selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten (netto) bis 800 €	selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten (netto) <b>bis 1 000 €</b>
<b>Sammelposten</b>	selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten (netto) von 250 € bis 1 000 € und pauschale Auflösung des Sammelpostens über fünf Jahre	selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten (netto) von 250 € <b>bis 5 000 €</b> und pauschale Auflösung des Sammelpostens über <b>drei Jahre</b>
<b>Sonderabschreibung für kleinere Unternehmen</b> (im der Anschaffung des Wirtschaftsgutes vorangegangenen Jahr darf der Gewinn 200 000 € nicht übersteigen)	Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung und in den vier folgenden Jahren von <b>bis zu 20 %</b> neben der normalen AfA	Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung und in den vier folgenden Jahren von <b>bis zu 50 %</b> neben der normalen AfA

##### Handlungsempfehlung:

Bleibt es bei dem aktuell vorgesehenen Inkrafttreten, so kann es erwägenswert sein, Investitionen, bei denen die Sonderabschreibung für kleinere Betriebe in Anspruch genommen werden kann, in das Jahr 2024 zu schieben. Insoweit gilt es, den weiteren Gang des Gesetzgebungsverfahrens zu beobachten.

#### 48 Verbesserung der Möglichkeiten der Verlustverrechnung

Gerade bei betrieblichen Tätigkeiten können in einzelnen Jahren Verluste entstehen. Diese können steuerlich im Jahr der Verlustentstehung zunächst mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsquellen verrechnet werden. Darüber hinaus sieht das Einkommensteuergesetz einen Rücktrag von Verlusten in die beiden Vorjahre und einen Vortrag in Folgejahre vor, sodass in diesen Jahren eine Verrechnung der Verluste mit positiven Einkünften möglich ist. Eine ähnliche Regelung des Verlustrück- und Verlustvortrags existiert für Kapitalgesellschaften bei der Körperschaftsteuer. Bei der Gewerbesteuer ist dagegen ausschließlich ein Verlustvortrag in Folgejahre möglich.

Vorgesehen sind umfangreiche Verbesserungen bei der Verlustnutzung:

- Erstmals für Verluste des Jahres 2024 soll der **Verlustrücktragszeitraum auf drei Jahre ausgedehnt werden**. Das Rücktragsvolumen soll 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € bei Zusammenveranlagung – für die drei Rücktragsjahre zusammen – betragen.
- Erhebliche Erleichterungen sollen bei der **Mindestbesteuerung** greifen. Vorgesehen ist ein vollständiges Aussetzen der Mindestbesteuerung in den Jahren 2024 bis 2027, d. h. Verlustvorträge können in vollem Umfang genutzt werden. Aktuell können Verlustvorträge in Folgejahren nur bis zu einem Sockelbetrag von 1 Mio. € (bzw. 2 Mio. € bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten) unbegrenzt mit positiven Einkünften verrechnet werden und der darüber hinausgehende Gesamtbetrag der Einkünfte nur zu 60 %, sodass die dann verbleibenden 40 % stets zu versteuern sind, auch wenn Verlustvorträge in entsprechender Höhe bestehen.
- Ab 2028 ist ein Sockelbetrag von 10 Mio. € (bei Zusammenveranlagung 20 Mio. €) – bei der GewSt ebenfalls von 10 Mio. € – vorgesehen und erst darüber hinaus soll die Mindestbesteuerung greifen.

##### Hinweis:

Insbesondere die vorgesehene befristete Aussetzung der Mindestbesteuerung würde ein Zeitfenster eröffnen, um bestehende Verlustvorträge umfassend nutzen zu können.

#### 49 Weitere vorgesehene Änderungen im Einkommensteuergesetz

Der BFH hatte sich mit der Frage einer "**doppelten Besteuerung**" von Renten aus der Basisversorgung (insbesondere gesetzliche Rentenversicherung und berufsständische Versorgungswerke) auseinandergesetzt und Kriterien für die Feststellung einer möglichen "doppelten Besteuerung" von Altersvorsorgeaufwendungen und der aus diesen Aufwendungen resultierenden Rentenleistungen vorgegeben. Im Kern muss sichergestellt sein, dass aus versteuertem Einkommen geleistete Vorsorgebeiträge später nicht nochmals über die bezogenen Renten der Besteuerung unterliegen. Hierauf reagiert der Gesetzgeber nun mit ersten Schritten:

- Um für zukünftige Rentnerjahrgänge das Risiko einer "doppelten Besteuerung" zu minimieren, wird mit einem geplanten langsameren Anstieg des Besteuerungsanteils um jährlich nur noch einen halben Prozentpunkt statt um einen ganzen Prozentpunkt ein weiterer wichtiger Schritt umgesetzt. Entlastungen treten erstmals für den Rentnerjahrgang 2023 ein. Nach der bisherigen Regelung wären Leibrenten und andere Leistungen aus der Basisversorgung erstmals für Rentnerjahrgänge ab 2040 vollständig als steuerpflichtige sonstige Einkünfte zu berücksichtigen, nach dem Referentenentwurf erst für Rentnerjahrgänge ab 2058. Dies flankiert den bereits beschlossenen Entfall der prozentualen Begrenzung für Altersvorsorgeaufwendungen im Rahmen des Sonderausgabenabzugs ab dem Jahr 2023.
- Entsprechende Änderungen erfolgen für Versorgungsbezüge.
- Allerdings ist dem Gesetzgeber bewusst, dass diese Maßnahmen nicht ausreichen, um eine "doppelte Besteuerung" auszuschließen. Insbesondere werden Bestandsrentenfälle insoweit nicht erfasst. Insoweit sollen kurzfristig in einem weiteren Gesetzgebungsverfahren Änderungen erfolgen.

Weiterhin ist auf folgende vorgesehene Änderungen hinzuweisen:

- Im Dezember 2022 erhielten insbesondere Bezieher von Erdgas eine einmalige Hilfe durch Wegfall der Abschlagszahlung in diesem Monat. Diese Hilfe ist zu versteuern. Auf die Besteuerung der **Dezemberhilfe** wird nun angesichts der Vollzugsaufwände der FinVerw und der zu erwartenden Steuermehreinnahmen verzichtet.
- Auf die **Versteuerung von Vermietungseinkünften** soll (auf Antrag) verzichtet werden können, wenn die Einnahmen im jeweiligen Jahr weniger als 1 000 € (Steuerfreigrenze) betragen. Damit soll in kleineren Fällen für den Stpfl. der Aufwand aus der Erklärung der Einkünfte und für die FinVerw deren Kontrolle und Erfassung entfallen. Die Anwendung dieser Steuerfreigrenze soll erstmals in 2024 möglich sein. Sofern die Ausgaben die mit ihnen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Einnahmen übersteigen, können die Einnahmen auf Antrag als steuerpflichtig behandelt werden und damit der Verlust steuerlich geltend gemacht werden. Dies erfolgt dann durch Erklärung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Einkommensteuererklärung.
- Die Grenze für bei der steuerlichen Gewinnermittlung abzugsfähige **Geschenke an Geschäftsfreunde** soll von derzeit 35 € je Jahr und Empfänger ab 2024 auf 50 € angehoben werden.
- Anhebung des Freibetrags für Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von **Betriebsveranstaltungen** ab dem 1.1.2024 von 110 € auf 150 €.
- Die steuerlichen **Verpflegungspauschalen** sollen ab 2024 angehoben werden, und zwar:

Abwesenheit von der Wohnung und erster Tätigkeitsstätte/Betriebsstätte	Verpflegungspauschale	
	aktuell	vorgesehen ab 2024
Abwesenheit am vollen Kalendertag	28 €	30 €
An- und Abreisetag	14 €	15 €
Abwesenheit mehr als acht Stunden	14 €	15 €

## 50 Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer

Zunächst sind im Umsatzsteuerrecht einige punktuelle Änderungen geplant, die in etlichen Fällen aber zu deutlichen Erleichterungen führen werden:

- Die Grenze für die umsatzsteuerliche **Ist-Besteuerung**, also der Möglichkeit der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten statt vereinbarten Entgelten, soll ab 2024 von derzeit 600 000 € Gesamtumsatz im Jahr auf 800 000 € angehoben werden.
- Bereits ab dem Jahr 2023 soll der Schwellenwert zur Befreiung von der Abgabe von **vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen** von derzeit 1 000 € auf 2 000 € angehoben werden.
- Bei Anwendung der umsatzsteuerlichen **Kleinunternehmerregelung** soll bereits ab dem Jahr 2023 auf die Abgabe einer Umsatzsteuererklärung verzichtet werden. Nach derzeitigem Gesetzesstand weisen Kleinunternehmer zwar in Rechnungen keine Umsatzsteuer aus und müssen solche daher auch nicht an das Finanzamt abführen (und haben dementsprechend auch keinen Vorsteuerabzug), sind aber dennoch verpflichtet, nach Ablauf des Jahres eine Umsatzsteuererklärung abzugeben.
- Es soll klargestellt werden, dass **Leistungen von Zweckbetrieben** gemeinnütziger Organisationen stets dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen. Der BFH hatte insoweit entschieden, dass die gesetzliche Wettbewerbsklausel auch auf Zweckbetriebe anzuwenden sei, was die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes regelmäßig ausschließen würde. Dies ist nicht i. S. d. Gesetzgebers und die FinVerw wendet diese Rechtsprechung nicht an. Nun soll also eine gesetzliche Klarstellung zu Gunsten der gemeinnützigen Organisationen erfolgen.
- Im Rahmen der turnusmäßigen Überprüfung werden der **Durchschnittssatz und die Vorsteuerpauschale für Landwirte** ab 1.1.2024 auf 8,4 % angepasst (aktuell: 9,0 %).

Zentral ist die ab dem 1.1.2025 vorgesehene Einführung einer gesetzlichen Regelung zur **verpflichtenden Verwendung von elektronischen Rechnungen** zwischen inländischen Unternehmen. Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass zur Bekämpfung des länderübergreifenden innergemeinschaftlichen Umsatzsteuerbetrugs die EU-Kommission im Dezember 2022 unter dem Namen VAT in the Digital Age (ViDA) einen Gesetzesvorschlag vorgestellt hat. Dieser sieht unter anderem vor, die E-Rechnung für den Rechnungsaustausch im B2B-Geschäft in der EU vorzuschreiben. Auch die Bundesregierung arbeitet an einem Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des inländischen Umsatzsteuerbetrugs. Ein angestrebtes Element ist die Einführung eines elektronischen Meldesystems, das für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen verwendet werden soll.

In einem ersten Schritt soll nun ab 1.1.2025 die grundsätzliche Verpflichtung eingeführt werden, eRechnungen zu verwenden. Dies betrifft allerdings nur im Inland ansässige Unternehmer für ihre steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze, wenn diese Umsätze an andere im Inland ansässige Unternehmer für deren Unternehmen erbracht werden. Umsätze an Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten und an Endverbraucher sind von dieser Verpflichtung nicht betroffen. Ausgenommen von der Pflicht zur Erstellung einer eRechnung sind Kleinbetragsrechnungen und Fahrscheine. Die eRechnung muss nach einem vorgegebenen technischen Standard erstellt werden. Auch ist eine **Übergangsphase** vorgesehen:

- Grundsatz: Einführung der verpflichtenden eRechnung ab 1.1.2025.
- 1.1.2025 bis 31.12.2025: Wahlweise kann noch eine Papierrechnung erstellt werden.
- 1.1.2026 bis 31.12.2017: Mit Zustimmung des Empfängers kann statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden, wenn diese mittels des elektronischen Datenaustausches (EDI-Verfahren) übermittelt wird.

### Hinweis:

Unternehmer sollten sich auf diese Änderungen rechtzeitig einstellen. Notwendig wird es sein, die eigenen Prozesse für Versand und Empfang der eRechnungen zu öffnen. Dies wird einigen Umstellungsaufwand erfordern, kann dann aber auch zu erheblichen Effizienzgewinnen führen.

## 51 Verbesserte steuerliche Rahmenbedingungen für Personengesellschaften

Substanzielle Verbesserungen sind für die **begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne von Personenunternehmen (natürliche Personen und Personengesellschaften)** vorgesehen. Nach dieser Sonderregelung zum Einkommensteuertarif können nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit sowohl bei einem Einzelunternehmer als auch bei der Beteiligung an einer Personengesellschaft auf Antrag mit einem begünstigten Steuersatz besteuert werden und eine Nachbelastung erfolgt dann erst später, wenn diese Gewinne tatsächlich entnommen werden. Insoweit werden Belastungsnachteile zu vergleichbaren Kapitalgesellschaften abgemildert. In der derzeitigen Ausgestaltung ist allerdings die Bemessungsgrundlage für den ermäßigten Einkommensteuersatz systematisch falsch definiert und es existieren sehr restriktive Regeln für spätere Entnahmen und damit einer Nachversteuerung. Dies führt im Ergebnis dazu, dass diese Regelung keine wesentliche Verbreitung findet.

Auf diese Missstände reagiert nun der Gesetzgeber. Vorgesehen ist, dass als nicht entnommener Gewinn der nach Bilanzierungsgrundsätzen ermittelte Gewinn vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen vermehrt um die Gewerbesteuer des Wirtschaftsjahres begünstigt wird. Entnahmen für die Zahlung der Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlages auf den begünstigten Gewinn bleiben außer Ansatz. Im Gegensatz zum bisherigen Recht mindern die Gewerbesteuer und Entnahmen für die Einkommensteuer den begünstigungsfähigen Gewinn somit nicht mehr. Der Steuersatz für den auf Antrag begünstigten Gewinn soll weiterhin bei 28,25 % liegen. Damit wird eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Belastung gewährleistet und das Ziel dieser Vorschrift erreicht. Weiterhin sollen die nicht entnommenen Gewinne als "nachversteuerungsfreies Entnahmevolumen" festgehalten werden und spätere Entnahmen, die über den Gewinnanteil hinausgehen, zunächst mit diesem Bestand verrechnet werden, was dann keine Nachversteuerung auslöst. Mithin soll zukünftig eine zu Gunsten der Unternehmer wirkende Verwendungsreihenfolge gelten, nach der steuerfreie Gewinne und Altrücklagen vor nachversteuerungspflichtigen Gewinnen als verwendet gelten. Anwendung soll diese Neuregelung allerdings erst ab 2025 finden.

Ebenso sind punktuelle Verbesserungen der **Option zur Körperschaftbesteuerung** vorgesehen. Diese Regelung erlaubt es Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, auf Antrag für eine Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft zu optieren, ohne dass ein tatsächlicher Rechtsformwechsel in die Kapitalgesellschaft erfolgen muss. Dies ist insbesondere bei ertragsstarken Personengesellschaften, die den Gewinn überwiegend im Unternehmen belassen, und auch in vielen Fällen bei Grundstücksgesellschaften von Vorteil. Vorgesehen ist nun:

- Ausdehnung des Anwendungsbereichs auf alle Personengesellschaften
- Im Fall einer Neugründung kann die Option zur Körperschaftbesteuerung nach der vorgesehenen Neuregelung bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags ausgeübt werden, sodass neugegründete Personengesellschaften unmittelbar als optierende Gesellschaften der Besteuerung unterliegen können.
- Im Falle eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft soll der Antrag auf Anwendung der Körperschaftbesteuerung bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder der Personengesellschaft mit Wirkung für das bereits laufende Wirtschaftsjahr gestellt werden können. Dies wird dann einen steuerlich homogenen Formwechsel von einer Körperschaft in eine optierende Personengesellschaft ermöglichen, also einen tatsächlichen Formwechsel ohne steuerliche Folgen.
- Die Definition der fiktiven Gewinnausschüttung wird enger gefasst. Als solche wird nur noch eine tatsächliche Entnahme (z. B. durch Verbuchung auf einem Fremdkapitalkonto, tatsächliche Auszahlung an den Gesellschafter) oder eine Verrechnung mit einer Forderung gegen den Gesellschafter eingestuft.

## 52 Vorgesehene Änderungen zum Betriebsausgabenabzug von Zinsaufwendungen

Bereits aktuell existiert eine sog. **Zinsschranke**, nach der der Betriebsausgabenabzug betrieblich veranlasster Zinsen eingeschränkt sein kann. Aktuell greift diese Regelung vielfach nicht, da das Gesetz eine hohe Freigrenze vorsieht. Danach ist diese Regelung generell dann nicht anzuwenden, wenn der Betrag der Zinsaufwendungen, soweit er den Betrag der Zinserträge übersteigt, weniger als 3 Mio. € beträgt. Vorgesehen sind nun aber ab 2024 deutliche Verschärfungen dieser Regelung. So soll die Freigrenze von 3 Mio. € in einen Freibetrag geändert werden, verbunden mit Regelungen gegen die Atomisierung zur mehrfachen Ausschöpfung der 3 Mio. €-Grenze in Unternehmensgruppen. So sollen gleichartige Betriebe, die unter der einheitlichen Leitung einer Person oder Personengruppe stehen oder auf deren Leitung jeweils dieselbe Person oder Personengruppe unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann, für Zwecke des Freibetrags i. H. v. 3 Mio. € als ein Betrieb gelten. Der Freibetrag ist damit auf diese Betriebe entsprechend dem Verhältnis der Nettoszinsaufwendungen aufzuteilen. Auch soll die Eigenkapital-Escape im Konzern entfallen und der bisherige Zinsbegriff soll Erweiterungen erfahren durch Einbeziehung von Auf- und Abzinsung. Vorgesehen ist dagegen eine neue Ausnahme für die Finanzierung von Infrastrukturprojekten.

### Hinweis:

Im Ergebnis dürfte die Einschränkung des Abzugs von Zinsen als Betriebsausgaben auch bei mittelständischen Betrieben eine höhere Bedeutung erlangen. Dies betrifft insbesondere Betriebe mit einer hohen Fremdfinanzierung. Gegebenenfalls ist der steuerliche Abzug von Zinsaufwendungen – soweit diese die Zinserträge übersteigen – nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA (= 30 % des steuerlichen EBITDA) abzugsfähig. Dies ist insbesondere in ertragsschwachen Jahren problematisch.

Umgesetzt werden soll die bereits im Koalitionsvertrag angekündigte **"Zinshöhenschranke"**. Vorgesehen ist, dass der steuerliche Ansatz von Zinsaufwendungen an nahe stehende Personen begrenzt wird. Ansatzbar ist maximal ein Zinssatz von 2 % über dem Basiszins nach § 247 BGB (aktuell 3,12 %). Diese Regelung greift nicht, wenn der Gläubiger in dem Staat, in dem er seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung hat, einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Ebenso ist der Nachweis der Fremdüblichkeit eines höheren Zinssatzes möglich. Aktuell ist noch offen, ob dies nur für grenzüberschreitende Fälle gelten wird oder auch für rein nationale Fälle. Greifen soll diese Regelung ab 2024.

### Hinweis:

Diese Einschränkungen des steuerlichen Zinsabzugs greifen bei vielen Unternehmen nicht. Wenn diese Regelungen aber greifen, kann dies materiell bedeutsam sein, sodass die Konsequenzen und mögliche Folgen für die Gestaltung von Finanzierungen zu prüfen sind.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im September 2023

---

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: September 2023