

CONCEPTAX | Postfach 20 61 | 32010 Herford



Ihr Zeichen Ihre Nachricht vom Unser Zeichen Datum

Mandanten-Rundschreiben Januar bis März 2024

Erste Tätigkeitsstätte • Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften • Immobilienveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist • Nachhaltigkeitsberichterstattung

Sehr geehrte Damen und Herren,

ein über kurz- bis mittelfristig für fast alle Unternehmen besonders bedeutsames Thema rückt langsam in den Fokus der Wirtschaft. Große Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellte GmbH & Co. KGs müssen bereits ab 2025 ihren Lagebericht um eine Nachhaltigkeitsberichterstattung ergänzen. Dies bedeutet allerdings auch, dass die notwendigen Daten ab Anfang 2025 gesammelt werden müssen. Aber auch Gesellschaften, die auf Grund ihrer Größe noch nicht zu dieser Berichterstattung verpflichtet sind, werden dennoch nach und nach durch andere Marktteilnehmer, wie z. B. Kunden, "vorzeitig" zu dieser Berichterstattung gezwungen sein. Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung. Einen ersten kleinen Überblick über die Nachhaltigkeitsberichterstattung erhalten Sie in diesem Rundschreiben.

Auch in den ersten Monaten des neuen Jahres haben sich wieder verschiedene Änderungen im Steuerrecht ergeben, über die wir in dieser Ausgabe in gewohnter Weise berichten. Auch das Wachstumschancengesetz steht nun kurz vor seinem Abschluss, allerdings in deutlich "abgespeckter" Form.

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 Zuwendungsempfängerregister beim Bundeszentralamt für Steuern freigeschaltet
- 2 Erdgas-/Wärme-Soforthilfe Dezember 2022: Besteuerung nachträglich aufgehoben
- 3 Anschaffung einer Photovoltaikanlage mit Stromspeicher kann insgesamt von der Umsatzsteuer ausgenommen sein
- 4 Aussetzung der Vollziehung gegen Grundstücksbewertung nach dem neuen Grundsteuer- und Bewertungsrecht (Bundesmodell) in zwei Fällen erfolgreich
- 5 Interner Versorgungsausgleich: Keine Besteuerung bei wirtschaftlicher Rückübertragung einer übertragenen Versorgungsanwartschaft
- 6 Unterliegt Kuchenverkauf o. ä. an Schulen und Kitas der Umsatzsteuer?

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 7 Neue Meldepflicht des Arbeitgebers zur Elternzeit
- 8 Vorsicht bei mehreren geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen
- 9 Erneute Bestätigung der hohen Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch
- 10 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab 1.1.2024
- 11 Zahlungen des Arbeitnehmers für einen vom Arbeitgeber angemieteten Parkplatz mindern den 1 %-Wert
- 12 Erste Tätigkeitsstätte eines Bauleiters?
- 13 Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern an den Arbeitnehmer
- 14 Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland
- 15 Hohe Anforderungen bei Einsatz eines Fahrtenbuchprogramms

Für Unternehmer und Freiberufler

- 16 Auslaufen der ermäßigten Besteuerung von Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit dem 31.12.2023
- 17 Inflationsausgleich für rechtliche Betreuer
- 18 Kann die Finanzverwaltung bei einer steuerlichen Außenprüfung auch auf E-Mails des Unternehmens zugreifen?
- 19 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 2024
- 20 Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei langfristigen Dienst- und Werkverträgen
- 21 Steuerwirksame Abschreibungen bei Wertverlusten börsennotierter verzinslicher Wertpapiere
- 22 Gewerbesteuerpflicht einer Immobilien-GmbH mit ausländischem Gesellschafter und einem in Luxemburg ansässigen Geschäftsführer
- 23 Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Unternehmensvermögen: BFH korrigiert Anwendung des 90%-Einstiegsteuers
- 24 EU-Mehrwertsteuervorschriften für Privatunterricht

Für Personengesellschaften

- 25 Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften zu Buchwerten möglich
- 26 Geändertes Gesellschaftsrecht führt nicht zu steuerlichen Änderungen
- 27 Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft
- 28 Verzicht des Mitunternehmers auf unter Nennwert erworbene Forderung gegen die Gesellschaft
- 29 "Earn-out-Zahlungen" nach Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 30 Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften
- 31 "Container-Investitionsmodelle" steuerlich vielfach nicht erfolgreich
- 32 Antrag auf Günstigerprüfung muss rechtzeitig gestellt werden

Für Hauseigentümer

- 33 Immobilienveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist: Steuerbefreiung wegen Eigennutzung nur in engen Grenzen

- 34 Veräußerungsgewinnbesteuerung: Kein anteiliger Erwerb eines zur Erbmasse gehörenden Grundstücks bei entgeltlichem Erwerb eines Miterbenanteils
- 35 AfA-Berechnung für Gebäude bei teilweiser Schenkung
- 36 Umfangreiche Umbaumaßnahmen in einer Gewerbeeinheit mit der Schaffung neuer Nutzungsmöglichkeiten können zu Herstellungskosten führen
- 37 Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche
- 38 Erhaltungsrücklage bei Eigentumswohnung in einem steuerlichen Betriebsvermögen
- 39 Fremdwährungsverlust bei Endtauschzahlung im Rahmen eines Zins-Währungs-Swaps bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 40 Finanzielle Eingliederung bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen bei der Organgesellschaft
- 41 VGA auf Grund der Einräumung einer wertlosen Position gegen eine werthaltige Gegenleistung
- 42 VGA: Nichtabziehbarkeit der Kosten einer Beratungs-GmbH für einen Ferrari Dino und für Sky-Fernsehen
- 43 Werbungskostenabzug bei Haftungsanspruchnahme des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH
- 44 Ertragsteuerliche Erfassung von Ausschüttungen in der Organschaft bei wechselseitiger Beteiligung
- 45 Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen gelassenen Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG

ESG und CSR in Unternehmen

- 46 Bedeutung des Themas Nachhaltigkeit
- 47 Nachhaltigkeit und Steuern
- 48 Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz
- 49 Nachhaltigkeit und Personalmanagement
- 50 Berücksichtigung von ESG-Risiken bei der Kreditvergabe durch Banken
- 51 Kunden- und produktbezogene Berichtspflichten
- 52 Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen des Jahresabschlusses und Lageberichts-Anforderungen durch die CSRD-Richtlinie der EU

Für alle Steuerpflichtigen

1 Zuwendungsempfängerregister beim Bundeszentralamt für Steuern freigeschaltet

Das Zuwendungsempfängerregister ist ein bundesweites, zentrales Register, das alle Organisationen umfasst, die gemeinnützig und dadurch berechtigt sind, Zuwendungsbestätigungen (Spendenquittungen) auszustellen. Über dieses öffentlich zugängliche Register können sich Interessierte über den Gemeinnützigkeitsstatus von Organisationen informieren. Im Zuwendungsempfängerregister werden der Name der Organisation, die Anschrift, die steuerbegünstigten Zwecke nach der Abgabenordnung und das Datum zum letzten Freistellungs- oder Feststellungsbescheid angezeigt. Das Register ist nun online verfügbar.

Zuständig für die Führung des Zuwendungsempfängerregisters ist das Bundeszentralamt für Steuern. Die Eintragung erfolgt aktuell automatisch aus den Datenbeständen bei den Finanzämtern. Ausländische Organisationen können sich per elektronischem Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eintragen lassen. Die Daten zu den inländischen Zuwendungsempfängern werden von den Finanzämtern dem Bundeszentralamt für Steuern sukzessive automatisiert übermittelt. Daher werden zum Start des Registers nicht sofort alle für das Zuwendungsempfängerregister berechtigten Organisationen angezeigt werden können.

Das Zuwendungsempfängerregister ist abrufbar auf https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Gemeinnuetzigkeit/Zuwendungsempfaengerregister/Zuwendungsempfaengerregister_node.html

Handlungsempfehlung:

Gemeinnützige Körperschaften sollten den automatisch generierten Eintrag auf Richtigkeit prüfen. Es kann vorkommen, dass der Datenbestand des Finanzamtes eine falsche Schreibweise des Namens der Körperschaft oder eine veraltete Adresse enthält. Dies würde dann auch Eingang in das öffentlich zugängliche Zuwendungsempfängerregister nehmen. Nach den verfügbaren FAQ müssen Datenänderungen beim zuständigen Finanzamt beantragt werden.

2 Erdgas-/Wärme-Soforthilfe Dezember 2022: Besteuerung nachträglich aufgehoben

Die im Dezember 2022 gewährte Soforthilfe für Erdgas-/Fernwärmekunden sollte ursprünglich – unter Berücksichtigung von Freigrenzen – der Besteuerung unterliegen. Diese Regeln zur steuerlichen Erfassung der Erdgas-/Wärme-Soforthilfe Dezember 2022 wurden nun rückwirkend aufgehoben, sodass keine steuerliche Erfassung erfolgt.

Hinweis:

Im Bereich der Vermietungseinkünfte mindert diese Soforthilfe die abzugsfähigen Werbungskosten für den Erdgas-/Wärmebezug. Wenn diese Hilfe an die Mieter weitergegeben wird, mindern sich entsprechend die als Einnahmen zu erfassenden Nebenkosten. Insofern kann auf die tatsächlichen Zahlungen abgestellt werden.

3 Anschaffung einer Photovoltaikanlage mit Stromspeicher kann insgesamt von der Umsatzsteuer ausgenommen sein

Die Lieferung und Montage bestimmter Photovoltaikanlagen wird nicht mit Umsatzsteuer belastet (technisch: umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz). Die FinVerw hat nun hierzu klargestellt, dass bei gleichzeitiger Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers in einem einheitlichen (Werk-)Vertrag unter den sonstigen Voraussetzungen auf die Gesamtanlage der Nullsteuersatz anzuwenden ist, sodass es auch bzgl. der Anschaffung des Stromspeichers nicht zu einer Belastung mit Umsatzsteuer kommt.

Auch erweitert die FinVerw den Anwendungsbereich des Nullsteuersatzes grds. auf alle Zählerschränkerweiterungen oder -erneuerungen im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage. Neben der Aufgabe des Erfordernisses der technischen Notwendigkeit bzw. Anforderung des Netzbetreibers wird damit auch im Rahmen der Errichtung der Anlage die

isolierte Zählerschränkerweiterung durch einen anderen Unternehmer als den Anlagenlieferant als begünstigt behandelt.

Nicht vollständig unter den Nullsteuersatz fällt dagegen die Lieferung von sog. Solar-Carports und Solar-Terrassenüberdachungen. In diesem Fall ist das Entgelt aufzuteilen: Die Solarpaneele (mit Halterung), die wesentlichen Komponenten sowie die hierfür erforderlichen Nebenleistungen zur Lieferung der Photovoltaikanlage sind mit 0 % Umsatzsteuer zu besteuern, nicht aber die primäre Unterkonstruktion.

Hinweis:

Die Anwendung des umsatzsteuerlichen Nullsteuersatzes wird von der FinVerw sehr großzügig gehandhabt.

4 Aussetzung der Vollziehung gegen Grundstücksbewertung nach dem neuen Grundsteuer- und Bewertungsrecht (Bundesmodell) in zwei Fällen erfolgreich

Das FG Rheinland-Pfalz hat in zwei Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes zu den Bewertungsregeln des neuen Grundsteuer- und Bewertungsrechts nach dem Bundesmodell entschieden, dass die Vollziehung der dort angegriffenen Grundsteuerwertbescheide wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit auszusetzen ist. Die Streitfälle lagen wie folgt:

- Dem ersten Streitfall lag eine Grundsteuerwertfeststellung für ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 72 qm zu Grunde. Nach dem Vortrag der Antragstellerin war das im Jahr 1880 errichtete Haus **seit Jahrzehnten nicht renoviert** worden und z. B. noch mit einer Einfachverglasung der Fenster versehen. Daher sei der gesetzlich normierte Mietwert pro Quadratmeter überhöht. Der Bodenrichtwert für das 351 qm große Grundstück war durch den zuständigen Gutachterausschuss mit 125 €/qm ermittelt worden. Das Finanzamt wandte dennoch den gesetzlich normierten Mietwert an.
- Der zweite Streitfall betraf eine Grundsteuerwertfeststellung für ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 178 qm, das im Jahr 1977 bezugsfertig errichtet wurde. Der Bodenrichtwert für das 1 053 qm große Grundstück war durch den zuständigen Gutachterausschuss mit 300 €/qm ermittelt worden. Nach dem Vortrag der Antragsteller könne dieser Bodenwert jedoch nur mit einem Abschlag von 30 % angewandt werden, weil ihr Grundstück auf Grund einer **Bebauung in zweiter Reihe**, der Grundstückerschließung nur durch einen Privatweg und wegen einer besonderen **Hanglage** nur eingeschränkt nutzbar sei. Das Finanzamt berücksichtigte den Bodenrichtwert gleichwohl ohne Abschlag.

Das FG setzte mit den beiden Eilbeschlüssen v. 23.11.2023 die Vollziehung des gegenüber den Antragstellern ergangenen jeweiligen Grundsteuerwertbescheids aus, weil nach summarischer Prüfung ernsthafte Zweifel sowohl an der einfachrechtlichen Rechtmäßigkeit der einzelnen Bescheide als auch an der Verfassungsmäßigkeit der zu Grunde liegenden Bewertungsregeln bestünden. Die einfachrechtlichen Zweifel des Finanzgerichts betrafen v.a. Zweifel daran, dass die entscheidend in die Bewertung eingeflossenen Bodenrichtwerte rechtmäßig zu Stande gekommen seien. Hierbei hat der Senat zum einen ernsthafte Bedenken bezüglich der gesetzlich geforderten Unabhängigkeit der rheinland-pfälzischen Gutachterausschüsse geäußert, weil nach der rheinland-pfälzischen Gutachterausschussverordnung Einflussnahmemöglichkeiten nicht ausgeschlossen werden könnten.

Hinweis:

Das FG hat insbesondere wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfragen die Beschwerde zum BFH zugelassen. Abzuwarten bleibt daneben, ob und wie diese Rechtsfragen in Hauptsacheverfahren geklärt werden.

5 Interner Versorgungsausgleich: Keine Besteuerung bei wirtschaftlicher Rückübertragung einer übertragenen Versorgungsanwartschaft

Vereinbarte geschiedene Eheleute in einer notariellen Scheidungsfolgenvereinbarung, dass der in Bezug auf eine Versorgungszusage des Ehemanns zu Gunsten der Ehefrau durchgeführte interne Versorgungsausgleich in der Weise rückgängig gemacht werden soll, dass die Versorgungszusage wieder in voller Höhe gegenüber dem Ehemann zu erfüllen ist und erhält die Ehefrau im Gegenzug dafür eine werthaltige Gegenleistung, erzielt sie keine steuerbaren

Einkünfte, wenn ihr aus dem übertragenen Anrecht noch kein fälliger Anspruch zustand. Das hat der BFH entschieden. Mithin lösen diese Vorgänge noch keine steuerlichen Folgen aus.

Im Urteilsfall bestand zu Gunsten des Ehemanns eine Versorgungszusage einer GmbH. Im internen Versorgungsausgleich als unmittelbare Folge der Ehescheidung wurde dieser Anspruch zur Hälfte der Ehefrau zugesprochen. In der sodann zwischen den Eheleuten abgeschlossenen Ehefolgevereinbarung erfolgte insoweit wieder eine vollständige Zuordnung zum Ehemann und im Gegenzug erhielt die Ehefrau entsprechende werthaltige Gegenstände (so das Miteigentum an zwei Grundstücken).

Der BFH bestätigte, dass die Ehefrau aus der notariellen Scheidungsfolgenvereinbarung keine steuerbaren Einkünfte erzielt hat. Es liegen weder Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit noch aus einem privaten Veräußerungsgeschäft vor. Ebenso wenig wurde die Ehefrau für entgangene Einnahmen entschädigt.

Arbeitslohn floss schon deshalb nicht zu, weil der Versorgungsanspruch gegenüber der GmbH unverändert blieb. Mithin konnte auch kein Zufluss des Versorgungsanspruchs gegeben sein. Die Stpfl. hat auch nicht über einen fälligen Anspruch verfügt und dadurch den Lohnzufluss bewirkt. Es bestand kein fälliger Anspruch gegen die GmbH. Darüber hinaus erfolgte zwar im Rahmen der Scheidungsfolgenvereinbarung zumindest wirtschaftlich eine Zurückübertragung der Versorgungsanwartschaft auf den Ehemann, für ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft in Bezug auf die auf die Ehefrau übertragenen Miteigentumsanteile an den Grundstücken fehlte es jedoch an einer Anschaffung der Anwartschaft, da die Stpfl. diese unentgeltlich erworben hatte.

6 Unterliegt Kuchenverkauf o. ä. an Schulen und Kitas der Umsatzsteuer?

An Schulen oder Kitas verkaufen oftmals **Schülergruppen, Elterninitiativen, Fördervereine o. ä.** auf Schulfesten oder anderen Veranstaltungen Kuchen, Pizza, Getränke o. ä., um Einnahmen für Schul-/Klassenaktivitäten einzunehmen. Insoweit stellt sich aktuell vermehrt die Frage, ob solche Aktivitäten der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind, was zur Folge hätte, dass aus dem erzielten Erlös Umsatzsteuer herauszurechnen und an das Finanzamt abzuführen wäre. Insofern wären dann auch steuerliche Erklärungspflichten u.Ä. zu beachten.

Diese Fragen kommen aktuell insbesondere vor dem Hintergrund auf, da die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – und damit eben auch Schulen und Kitas in öffentlicher Trägerschaft – einem Wandel unterworfen ist:

- Nach früherem Recht war die öffentliche Hand im Grundsatz nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen und es galt nur unter bestimmten Bedingungen bei wirtschaftlichen Aktivitäten eine Umsatzsteuerpflicht – so z. B. beim Betrieb eines öffentlichen Schwimmbades.
- Nach nunmehrigem Recht ist es genau umgekehrt: Die öffentliche Hand unterliegt, wie jeder andere Unternehmer, im Grundsatz der Umsatzsteuer und nur ausnahmsweise wird in bestimmten Fällen keine Umsatzsteuer erhoben. Insbesondere unterliegen hoheitliche Tätigkeiten, wie z. B. das Ausstellen eines Personalausweises, nicht der Umsatzsteuer.

Hinweis:

Dieses neue Recht gilt nach aktuellem Gesetzesstand für die Kommunen verpflichtend ab dem 1.1.2025. Bis dahin kann wahlweise auch noch das bisherige Recht angewandt werden. Ob eine einzelne Kommune oder andere Organisation bereits auf das neue Recht umgestellt hat, hängt vom Einzelfall ab.

Nach neuem Recht unterliegt nun der Verkauf von Kuchen oder Ähnlichem zum Anlass eines Schulfestes der Umsatzsteuer, wenn diese **Aktivität der Schule** als solche zuzurechnen ist. Insoweit ist **maßgebend, wer nach außen hin auftritt**. Die Aktivitäten können auch dann der Schule – bzw. dem Schulträger – zuzurechnen sein, wenn z. B. die Elternvertretung als Organ der Schule auftritt.

Organisiert aber **eine einzelne Klasse** auf dem Schulfest einen Kuchenstand und tritt diese dann z. B. auf als "Kuchenstand der 6c" oder macht dies z. B. die Elternvertretung, so ist zu prüfen, ob insoweit ein umsatzsteuerlicher Unternehmer vorliegt. Hierbei gelten dann nicht die umsatzsteuerlichen Regeln für die öffentliche Hand, sondern die allgemeinen umsatzsteuerlichen Regeln für Unternehmer. Im Einzelnen sind diese Regeln komplex, jedoch

können für den an dieser Stelle angesprochenen Fall vereinfachend folgende Grundregeln dargestellt werden:

- Ein umsatzsteuerlicher Unternehmer wird nur dann angenommen, wenn eine **nachhaltige Tätigkeit** zur Erzielung von Einnahmen vorliegt. Wenn also eine Schulklasse oder eine Elterngruppe nur einmalig oder nur gelegentlich eine solche Verkaufsaktion durchführt, ist kein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne gegeben, sodass diese Tätigkeit nicht der Umsatzsteuer unterliegt.
- Dies kann anders sein, wenn z. B. der Förderverein regelmäßig solche Aktionen durchführt oder z. B. die Schülervertretung auf Dauer ein Schulbistro organisiert. Dann ist insoweit grds. ein umsatzsteuerlicher Unternehmer gegeben.
- In diesen Fällen ist aber zu prüfen, ob die **Kleinunternehmerregelung** angewandt werden kann. Die Umsatzsteuer wird grds. nicht erhoben, wenn der Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 22 000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

7 Neue Meldepflicht des Arbeitgebers zur Elternzeit

Arbeitgeber teilen jetzt den Beginn und das Ende der Elternzeit ihrer gesetzlich versicherten Beschäftigten den Sozialversicherungsträgern im elektronischen Meldeverfahren mit. Die neue Methode ersetzt die bisherige Praxis, bei der die Krankenkassen schriftlich bei den Arbeitgebern angefragt haben. Die Meldepflicht beginnt für Elternzeiten ab dem 1.1.2024. Die Meldung erfolgt spätestens sechs Wochen nach Beginn beziehungsweise Ende der Elternzeit oder mit der nächsten Entgeltabrechnung.

Hinweis:

Die Meldungen ersetzen nicht die Pflicht zur Abgabe einer Unterbrechungsmeldung, sondern werden zusätzlich erstellt. Die neue Meldepflicht gilt für alle Elternzeiten, die ab dem 1.1.2024 beginnen; bereits vor diesem Stichtag begonnene Elternzeiten sind weder für deren Beginn noch für deren Ende meldepflichtig. Für privat Krankenversicherte und geringfügig Beschäftigte sind keine Elternzeit-Meldungen abzugeben.

Der Beginn der Elternzeit ist nach dem Ende der Schutzfrist mit dem Abgabegrund "17" (Beginn-Meldung) zu melden. Die Meldung beinhaltet nur den Beginn der Elternzeit, selbst dann, wenn das Ende der Elternzeit bereits feststeht. Das Ende der Elternzeit ist mit dem Abgabegrund "37" (Ende-Meldung) zu melden. Die Meldung enthält den Beginn aus der Beginn-Meldung und ein Ende-Datum.

8 Vorsicht bei mehreren geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen

Die richtige sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Arbeitsverhältnissen liegt im Verantwortungsbereich des Arbeitgebers. Auf Grund der mitunter schwierigen rechtlichen Materie können sich Risiken und insbesondere Haftungsrisiken für den Arbeitgeber ergeben.

Das Landessozialgericht NRW hat nun entschieden, dass, wenn ein Arbeitnehmer neben seiner versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung geringfügig beschäftigt ist, jeder weitere aufgenommene Minijob voll versicherungspflichtig ist. Im Urteilsfall beschäftigte eine Hausarztpraxis eine medizinische Fachangestellte (MFA) von April bis Oktober 2023 zwei Stunden wöchentlich und zahlte ihr dafür 80 € pro Monat. Dabei übte die MFA nach dem Arbeitsvertrag schon zwei sozialversicherungspflichtige Hauptbeschäftigungen und eine geringfügige Beschäftigung in der Praxis aus. In dem streitigen Zeitraum zahlte die Praxis für die MFA Pauschalbeiträge zur Kranken- und Rentenversicherung. Nach einer Betriebsprüfung forderte die Deutsche Rentenversicherung 900 € an Sozialversicherungsbeiträgen nach.

Das Landessozialgericht bestätigt diese Sichtweise. Pauschalbeiträge seien nur für die erste geringfügige Beschäftigung zu entrichten. Die zweite sei voll versicherungspflichtig. Denn übe

ein Beschäftigter neben seiner versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung mehrere geringfügige Nebenbeschäftigungen aus, sei nach § 8 Abs. 2 Satz 1 SGB IV nur eine einzige dieser Tätigkeiten vom Zusammenrechnungsgebot ausgenommen. Das sei hier die zeitlich vor der streitigen Tätigkeit in der Praxis begonnene geringfügige Beschäftigung.

Weiterhin stellt das Gericht heraus, dass die richtige sozialversicherungsrechtliche Meldung von Beschäftigten im Verantwortungsbereich des Arbeitgebers liege. In Zweifelsfällen müsse sich dieser bei sachkundigen Personen und Stellen informieren.

Hinweis:

Im Grundsatz überprüft die Minijob-Zentrale mittels Datenabgleich, dass die Einstufung richtig ist. Sollten z. B. die Minijob-Zentrale durch Datenabgleich oder der Rentenversicherungsträger i.R. einer Betriebsprüfung im Nachhinein feststellen, dass Versicherungspflicht vorliegt, tritt die Versicherungspflicht für die Zukunft mit Bekanntgabe der Feststellung ein.

Anders ist dies nur dann, wenn der Arbeitgeber es vorsätzlich oder grob fahrlässig versäumt hat, den Sachverhalt aufzuklären. Dann kann eine rückwirkende Korrektur erfolgen, was eine entsprechende Haftung des Arbeitgebers bedeutet. Grobe Fahrlässigkeit und die damit verbundene rückwirkende Versicherungspflicht liegt dann vor, wenn der Arbeitgeber beim Arbeitnehmer nicht abgefragt hat, ob weitere Beschäftigungen vorliegen oder ihm bekannt war, dass die 538 €-Grenze durch weitere Beschäftigungen überschritten wird.

Handlungsempfehlung:

Stets sollte zu den Lohnunterlagen genommen werden

- die Erklärung des geringfügig entlohnten Beschäftigten über das Vorliegen weiterer Beschäftigungen sowie
- die Bestätigung, dass dem Arbeitgeber die Aufnahme weiterer Beschäftigungen angezeigt wird.

Im Einzelfall können Zweifel bei der richtigen sozialversicherungsrechtlichen Einstufung durch Beantragung einer förmlichen Entscheidung der Einzugsstelle ausgeräumt werden.

9 Erneute Bestätigung der hohen Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch

Wird der geldwerte Vorteil aus der Möglichkeit der Privatnutzung eines Firmenwagens nicht nach der 1 %-Methode als Regelmethode, sondern nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt, so werden insoweit hohe Anforderungen an die steuerliche Anerkennung eines solchen Fahrtenbuches gestellt. Der BFH hat nun die hohen formalen Anforderungen an ein steuerliches Fahrtenbuch bestätigt.

Ein Fahrtenbuch muss in geschlossener Form geführt werden und eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genügt diesen Anforderungen nur, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder zumindest in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt werden.

Handlungsempfehlung:

Diese Entscheidung bestätigt erneut die hohen formalen Anforderungen an ein mit einem EDV-Programm geführtes Fahrtenbuch. Selbst bei formaler Ordnungsmäßigkeit muss eine zeitnahe Führung des Fahrtenbuches sichergestellt sein. Insoweit sollte für den konkreten Fall geprüft werden, ob diese hohen Anforderungen in der Praxis tatsächlich erfüllt werden können.

Wird ein Fahrtenbuch für steuerliche Zwecke verworfen, ermittelt das Finanzamt den Wert des Sachbezugs aus der Privatnutzung des Firmenfahrzeugs grundsätzlich nach der 1 %-Regelung. Eine Schätzung des Privatanteils anhand anderer Aufzeichnungen kommt dann nicht in Betracht.

10 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab 1.1.2024

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind für lohnsteuerliche Zwecke mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu bewerten. Dies gilt auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland oder im Rahmen

einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, wenn der Preis der Mahlzeit 60 € (brutto) nicht übersteigt.

Die **Sachbezugswerte** für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr 2024 gewährt werden, betragen:

- für ein **Mittag- oder Abendessen** jeweils 4,13 € (bisher: 3,80 €) und
- für ein **Frühstück** 2,17 € (bisher: 2,00 €).

Bei Vollverpflegung (Frühstück, Mittag- und Abendessen) sind die Mahlzeiten mit dem Wert von 10,43 € (Monatswert: 313,00 €) anzusetzen.

Handlungsempfehlung:

Bei Reisekostenabrechnungen bzw. Abrechnungen über Verpflegungsleistungen ab dem 1.1.2024 sind die neuen Sätze zu berücksichtigen.

Hinweis:

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

Gestellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit eine übliche Mahlzeit, unterbleibt der Ansatz als Arbeitslohn (Sachbezugswert), wenn dem Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten zustehen würde. Ob und in welcher Höhe tatsächlich eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten angesetzt werden kann, ist dabei unbeachtlich. Aus Sicht des Arbeitnehmers ist allerdings zu beachten, dass im Rahmen der Einkommensteuererklärung in diesen Fällen nur eine gekürzte Pauschale geltend gemacht werden darf.

11 Zahlungen des Arbeitnehmers für einen vom Arbeitgeber angemieteten Parkplatz mindern den 1 %-Wert

Nach der Entscheidung des FG Köln mindern die von Arbeitnehmern gezahlten Entgelte für einen vom Arbeitgeber am Betriebssitz angemieteten Parkplatz den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs.

Die Stpfl. ermöglichte ihren Beschäftigten, an oder in der Nähe der Arbeitsstätte einen Parkplatz für monatlich 30 € anzumieten. Einem Teil der Beschäftigten standen Firmenwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Die Stpfl. berechnete den geldwerten Vorteil der Privatnutzung des Firmenwagens unter Anwendung der sog. 1 %-Regelung und zog die von den Beschäftigten an sie gezahlte Stellplatzmiete ab. Das Finanzamt wollte diese Minderung des geldwerten Vorteils nicht akzeptieren.

Das FG bestätigte jedoch die Auffassung der Stpfl. Zahle der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz ein Nutzungsentgelt, mindere dies den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung. Bei dessen Bemessung nach der 1 %-Regelung sei der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Vorteil als Arbeitslohn dadurch zuwendet, dass er ihm ein Kfz zur Privatnutzung zur Verfügung stellt und alle mit dem Kfz verbundenen Kosten trägt. Zu diesen Kosten zählen solche Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs zu dienen bestimmt sind und im Zusammenhang mit seiner Nutzung zwangsläufig anfallen. Hierunter fallen neben den von der Fahrleistung abhängigen Aufwendungen für Treib- und Schmierstoffe auch die regelmäßig wiederkehrenden festen Kosten, etwa für Haftpflichtversicherung, Kraftfahrzeugsteuer, Absetzungen für Abnutzung und Garagenmiete. Hinsichtlich der von der Stpfl. selbst gezahlten Miete für den Stellplatz fehle es somit an einer Bereicherung der Arbeitnehmer und damit an einer Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn. Die Stellplatzmiete mindert bereits auf der Einnahmeseite den Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung.

Hinweis:

Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Das Finanzamt hat gegen das Urteil Revision eingelegt. Gegebenenfalls kann die Minderung des Nutzungsvorteils vom Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden.

12 Erste Tätigkeitsstätte eines Bauleiters?

Sowohl für die Frage des Abzugs von Werbungskosten als auch bei der Besteuerung des geldwerten Vorteils aus einer Firmenwagenstellung ist die Frage, ob und wo ein Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte im steuerlichen Sinne hat, von Bedeutung. Der BFH hatte nun über folgenden Fall zu entscheiden: Der Bauleiter eines international tätigen Bauunternehmens war zwar mit dem "Einstellungsort Z", an dem das Bauunternehmen eine feste Einrichtung unterhielt, eingestellt worden, nicht jedoch speziell mit der Maßgabe, dass er in dem auf dem Betriebsgelände befindlichen Gebäude tätig sein sollte. Wie durch Zeugenaussage nachgewiesen worden ist, war er für Tätigkeiten auf den jeweiligen Baustellen eingestellt worden und hat im Bürogebäude der Arbeitgeberin keine nennenswerten Arbeiten durchgeführt. Eine Zuordnung zu einer bestimmten ortsfesten Einrichtung erfolgte nicht.

Der BFH entschied, dass der **Bauleiter keine erste Tätigkeitsstätte** im steuerlichen Sinne hat. Dies hatte zur Folge, dass für die Fahrten mit seinem Dienstwagen von der Wohnung aus nach Z kein Nutzungsvorteil anzusetzen war – also keine Anwendung der 0,03 %-Regelung – und somit kein Arbeitslohn vorlag und er die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand nach Maßgabe der Abwesenheit von der Wohnung absetzen konnte.

In dem Leitsatz zum Urteil fasst das Gericht zusammen, was auch für vergleichbare Fälle wichtig ist: Eine (stillschweigende) Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers ergibt sich nicht allein daraus, dass der Arbeitnehmer die Einrichtung (aus der maßgeblichen Sicht ex ante) nur gelegentlich zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsuchen muss, im Übrigen aber seine Arbeitsleistung überwiegend außerhalb der festen Einrichtung erbringt.

Handlungsempfehlung:

Die Auseinandersetzungen vor den Finanzgerichten verdeutlichen, dass die Feststellung, ob und wo eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, im Einzelfall schwierig und streitanfällig sein kann. Die aktuelle Rechtsprechung ist in der Praxis auf vergleichbare Fälle zu übertragen.

13 Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern an den Arbeitnehmer

Die Überlassung von Fahrrädern an Arbeitnehmer, insbesondere über Leasing, ist ein in der Praxis beliebtes Mittel zur Steigerung der Attraktivität als Arbeitgeber und zur Mitarbeiterbindung. Der Vorteil des Arbeitnehmers aus der Möglichkeit, das (Elektro-)Fahrrad auch privat und für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen zu können, unterliegt grds. der Lohnsteuer. Steuerlich werden diese Fälle aber in zweierlei Weise gefördert:

- Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils bei bestimmten (Elektro-)Fahrrädern und einer Gewährung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn oder ansonsten
- deutlich vergünstigte Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der "1 %-Methode".

Die **Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils** ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Begünstigt sind ausschließlich Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer. Dies gilt auch für geringfügig Beschäftigte und Gesellschafter-Geschäftsführer. Begünstigt sind auch steuerrechtlich anzuerkennende Ehegatten-Arbeitsverhältnisse bzw. Arbeitsverhältnisse mit Lebenspartnern.
- Erfasst sind Fahrräder und E-Bikes, die verkehrsrechtlich nicht als Kfz einzuordnen sind, z. B. Elektrofahrräder, deren Motor keine Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt bzw. solche ohne Kennzeichen- und Versicherungspflicht. Nicht erfasst sind Elektrofahrräder, deren Motor mehr als 25 km/h unterstützt, z. B. sog. S-Pedelecs und auch E-Scooter auf Grund der Kennzeichenpflicht und zusammenklappbare Elektroroller.
- Die Überlassung an den Arbeitnehmer kann auch im Rahmen eines Leasingmodells erfolgen.
- Die Überlassung des (Elektro-)Fahrrads muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen.
- Rechtsfolge ist, dass der geldwerte Vorteil steuerfrei gestellt wird, also bei der Lohnsteuer nicht erfasst wird.

Hinsichtlich der **vergünstigten Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der "1 %-Methode"** gilt:

- Kommt die vorgenannte Steuerbefreiung nicht zur Anwendung, so ist der geldwerte Vorteil aus der Fahrradgestellung auch zur Nutzung für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte der Lohnsteuer zu unterwerfen.
- Der geldwerte Vorteil ist wie bei Firmenwagen auch nach der sog. 1 %-Methode zu ermitteln, also grds. mit 1 % der auf volle 100 € abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Die Preisempfehlung des Herstellers als Ausgangsgröße der Berechnung ist allerdings lediglich anzusetzen bei erstmaliger Überlassung
 - im Kalenderjahr 2019 mit dem halben Wert bzw.
 - in den Kalenderjahren 2020 bis 2030 mit ¼ des Ausgangswertes.
- Maßgebend ist der Beginn der Nutzungsüberlassung an den Arbeitnehmer. In diesen Fällen kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem der Arbeitgeber dieses Fahrrad angeschafft, hergestellt oder geleast hat.
- Ist ein Elektrofahrrad verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (z. B. gelten Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt, als Kraftfahrzeuge), ist für die Bewertung des geldwerten Vorteils nach der ungemilderten 1 %-Regel anzusetzen.

Hinweis:

Bei beiden steuerlichen Vergünstigungen gilt:

- Die Regelungen sind auch auf die Überlassung mehrerer (Elektro-)Fahrräder an einen Arbeitnehmer anzuwenden.
- Die Regelungen erfassen auch fahrradtypisches Zubehör. Fahrradtypisches Zubehör sind alle unselbstständigen Einbauten (fest am Fahrradrahmen oder anderen Fahrradteilen verbaute Zubehörteile).
 - Beispiele für begünstigtes Zubehör: Fest am Rahmen des Fahrrads oder anderen Fahrradteilen verbaute Zubehörteile wie z. B. Fahrradständer, Gepäckträger, Schutzbleche, Klingel, Rückspiegel, Schlösser, Navigationsgeräte, andere angebaute Träger oder modellspezifische Halterungen.
 - Beispiele für nicht begünstigtes Zubehör: Fahrerausrüstung (Helm, Handschuhe, Kleidung o. ä.), in modellspezifische Halterungen einsetzbare Geräte (z. B. Smartphone, mobiles Navigationsgerät) oder Gegenstände (z. B. Fahrradanhänger, Lenker-, Rahmen- oder Satteltaschen oder Fahrradkorb).

14 Unterkunfts-kosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland

Der BFH stellt nun entgegen der Ansicht der FinVerw klar, dass bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland im Einzelfall zu prüfen ist, welche Unterkunfts-kosten notwendig sind. Bei einer beamtenrechtlich zugewiesenen Dienstwohnung sind die Unterkunfts-kosten am ausländischen Beschäftigungsort stets in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abzugsfähig.

Nach dem Gesetzeswortlaut sind lediglich notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, als Werbungskosten abzugsfähig. Lediglich für Inlandssachverhalte wird hier pauschalierend ein Höchstbetrag in Höhe von 1 000 € im Monat zugelassen. Für einen doppelten Haushalt im Ausland sind die notwendigen Unterkunfts-kosten mangels anderweitiger gesetzlicher Vorgaben auf das nach objektiven Maßstäben zur Zweckverfolgung Erforderliche begrenzt. Eine Typisierung dahingehend, dass Unterkunfts-kosten, die den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten, notwendig in diesem Sinne sind, kommt für Auslandssachverhalte und damit im Streitfall aber nicht in Betracht. Somit erfolgt keine Anwendung der vom BFH für den bis zum Jahr 2013 geltenden Rechtsstand aufgestellten Grundsätze für Inlandssachverhalte.

Handlungsempfehlung:

Werbungskosten bei doppelter Haushaltsführung spielen in der Praxis materiell eine wichtige Rolle. Die enge Auslegung der FinVerw ist in einigen Punkten umstritten, sodass die Ermittlung der Werbungskosten und deren Ansatz durch die FinVerw sorgfältig zu prüfen ist.

15 Hohe Anforderungen bei Einsatz eines Fahrtenbuchprogramms

Wird der geldwerte Vorteil aus der Möglichkeit der Privatnutzung eines Firmenwagens nicht nach der 1 %-Methode als Regelmethode, sondern nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt, so werden insoweit hohe Anforderungen an die steuerliche Anerkennung eines solchen Fahrtenbuches gestellt. Das FG Düsseldorf bestätigt die hohen formalen Anforderungen an ein steuerliches Fahrtenbuch und hat entschieden, dass

- mit einem Fahrtenbuchprogramm, bei dem nachträgliche Veränderungen an bereits eingetragenen Daten nicht aus dem Fahrtenbuch selbst, sondern nur aus in gesonderten Dateien gespeicherten Änderungsprotokollen ersichtlich sind, sich kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erstellen lässt. Eine derartige Software ist bereits ihrer Art nach untauglich.
- ein Fahrtenbuch nicht zeitnah geführt wird, wenn die Eintragungen nur ein- bis zweimal pro Monat vorgenommen werden.

Im Streitfall ermittelte ein angestellter Geschäftsführer den geldwerten Vorteil aus der Firmenwagengestellung mittels der Fahrtenbuchmethode. Die Fahrtenbücher wurden mit der Software "Fahrtenbuch Express" erstellt. Das verwendete Fahrtenbuchprogramm erlaubt es, vorgenommene Eintragungen bis zur abschließenden Festschreibung eines Monats zu verändern. Änderungen an den Eintragungen wurden nicht im Fahrtenbuch selbst, sondern in gesonderten Änderungsprotokollen vermerkt.

Hinsichtlich der formalen Anforderungen bestätigt das Gericht, dass ein mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugtes Fahrtenbuch eine äußere geschlossene Form nur dann aufweist, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert oder offengelegt werden und bereits bei gewöhnlicher Einsichtnahme in das elektronische Fahrtenbuch erkennbar sind.

Eine zeitnahe Führung liegt vor, wenn der Nutzer des Fahrzeugs die Eintragungen im Anschluss an die betreffenden Fahrten vornimmt. Dies war vorliegend nicht gegeben, denn die Eintragungen in das elektronische Fahrtenbuch wurden gebündelt – üblicherweise nach jedem Tankvorgang – vorgenommen und die Fahrten wurden in der Zwischenzeit lediglich auf Notizzetteln festgehalten, welche noch nicht einmal aufbewahrt wurden.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil bestätigt erneut die hohen formalen Anforderungen an ein mit einem EDV-Programm geführtes Fahrtenbuch. Selbst bei formaler Ordnungsmäßigkeit muss eine zeitnahe Führung des Fahrtenbuches sichergestellt sein. Insoweit sollte für den konkreten Fall geprüft werden, ob diese hohen Anforderungen in der Praxis tatsächlich erfüllt werden können.

Für Unternehmer und Freiberufler

16 Auslaufen der ermäßigten Besteuerung von Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit dem 31.12.2023

Im Zuge der Corona-Krise wurde zur steuerlichen Förderung die Umsatzsteuer für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (mit Ausnahme von Getränken) auf den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % abgesenkt. Diese zeitlich befristete Fördermaßnahme ist zum 31.12.2023 ausgelaufen. Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten lässt es die FinVerw zu, dass auf Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, die in der Nacht vom 31.12.2023 zum 1.1.2024 (Silvesternacht) ausgeführt worden sind, der bis zum 31.12.2023 geltende ermäßigte Steuersatz von 7 % angewendet wird.

Handlungsempfehlung:

Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (mit Ausnahme von Getränken) in der Silvesternacht können also einheitlich mit 7 % abgerechnet und in der Umsatzsteuer angemeldet werden.

Im Übrigen ist ab dem 1.1.2024 auf Restaurant- und Verpflegungsleistungen wieder der reguläre Umsatzsteuersatz von 19 % anzuwenden. Dies ist bei den in den Kassen und Rechnungsprogrammen hinterlegten Preisen/Warenpositionen zu berücksichtigen. Gegebenenfalls sind Preislisten usw. zu überprüfen. Individuell ist zu prüfen, ob die erhöhte Umsatzsteuer an die Kunden weitergegeben werden kann. Zu beachten ist dies insbesondere auch bei langfristigen Buchungen, z. B. für Feiern o. ä.

Auch ist ab dem 1.1.2024 wieder die Unterscheidung zwischen Speisen zum Mitnehmen (dann 7 %) und zum Verzehr an Ort und Stelle (dann regelmäßig 19 %) erforderlich, so z. B. in Bäckereien, Imbissbetrieben, Catering o. ä.

17 Inflationausgleich für rechtliche Betreuer

Gesetzlich ist nun geregelt worden, dass rechtliche Betreuer einen Anspruch auf eine Sonderzahlung erhalten, um ihre inflationsbedingte finanzielle Mehrbelastung abzufedern. Von der Sonderzahlung können Betreuungsvereine, selbstständige berufliche Betreuer und auch ehrenamtliche Betreuer profitieren.

Folgende Ausgleichszahlungen werden gewährt:

- **Inflationausgleich für berufliche Betreuer und Betreuungsvereine:** Die Inflationausgleichssonderzahlung für berufliche Betreuer beträgt 7,50 € pro Monat und pro geführter Betreuung. Der Anspruch ist auf den Zeitraum Anfang 2024 bis Ende 2025 begrenzt. Um keinen zusätzlichen Verwaltungsaufwand entstehen zu lassen, soll er zusammen mit der quartalsweisen Vergütungsfestsetzung beim zuständigen Betreuungsgericht geltend gemacht werden. Hiervon losgelöst ist nach wie vor vorgesehen, dass bis 2024 das bestehende Vergütungssystem überprüft und ggf. angepasst wird.
- **Inflationausgleich für ehrenamtliche Betreuer:** Ehrenamtliche Betreuer können eine Inflationausgleichssonderzahlung i. H. v. 24 € pro Jahr und pro geführter Betreuung verlangen.

Handlungsempfehlung:

Die Inflationausgleichssonderzahlung ist entsprechend zu beantragen. Berufliche Betreuer und Betreuungsvereine müssen die Sonderzahlung gemeinsam mit einem Vergütungsantrag nach dem Vormünder- und Betreuervergütungsgesetz geltend machen.

18 Kann die Finanzverwaltung bei einer steuerlichen Außenprüfung auch auf E-Mails des Unternehmens zugreifen?

Prüft die FinVerw die steuerlichen Verhältnisse des Unternehmens tiefergehend im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung, so kann diese auf mit einem EDV-System erstellte Daten zugreifen, um diese elektronisch auswerten zu können. Insoweit ist der FinVerw entweder ein Zugang zum EDV-System des Unternehmens zu ermöglichen oder die Daten sind maschinell auswertbar auf einem Datenträger der FinVerw zur Verfügung zu stellen. Dieses Zugriffsrecht der FinVerw umfasst all die Unterlagen, die der Stpfl. nach den gesetzlichen Vorgaben aufzubewahren hat, also

- Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
- die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Buchungsbelege,
- bestimmte Zollunterlagen,
- sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Insoweit ist auf das Urteil des Finanzgerichts Hamburg hinzuweisen. Im Urteilsfall forderte der Prüfer des Finanzamtes auch die elektronische Vorlage sämtlicher E-Mails und E-Faxe, die die Vorbereitung, Durchführung oder Rückgängigmachung eines Handelsgeschäfts zum Gegenstand hatten.

Das FG bestätigt, dass dem Finanzamt auch solche E-Mails vorzulegen sind, die als Handelsbriefe einzustufen sind, also dann, wenn sie der Vorbereitung, Durchführung oder Rückgängigmachung eines Handelsgeschäfts dienen. Andererseits besteht kein Anspruch der FinVerw auf Vorlage eines elektronischen Gesamtjournals, welches nach den Vorgaben der FinVerw Informationen zu jeder einzelnen empfangen bzw. versandten E-Mail des Stpfl. enthalten soll. Vielmehr beschränkt sich der Datenzugriff der FinVerw auf solche Unterlagen – und eben auch E-Mails –, die aufbewahrungspflichtig sind.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis besteht nun allerdings vielfach die Problematik, dass die vorlagepflichtigen E-Mails und andere elektronische Dokumente nicht von anderen, also nicht vorlagepflichtigen E-Mails usw. getrennt sind, sodass eine selektierte Vorlage schwierig ist. Insoweit sollte auf eine sorgfältige Trennung geachtet werden. So sollte bereits im EDV-System eine entsprechende Kennzeichnung der Dokumente vorgesehen sein, damit der FinVerw nur die notwendigen Daten zur Verfügung gestellt werden können.

19 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 2024

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen, um den vorherigen Betriebsausgabenabzug beim Warenbezug zu kompensieren. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die FinVerw Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, sodass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Bei den nun für 2024 festgesetzten Werten wurde insbesondere berücksichtigt, dass auf Restaurant- und Verpflegungsleistungen ab dem 1.1.2024 wieder der Regelsteuersatz Anwendung findet.

Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

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

Das BMF hat die für das Jahr 2024 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die Werte, wie in der Übersicht dargestellt, für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen.

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 605 €	206 €	1 811 €
Fleischerei/Metzgerei	1 429 €	545 €	1 974 €
Gaststätten aller Art			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 399 €	1 016 €	2 415 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	2 253 €	1 723 €	3 976 €
Getränkeeinzelhandel	118 €	266 €	384 €
Café und Konditorei	1 547 €	575 €	2 122 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier	693 €	0 €	693 €

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
(Einzelhandel)			
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 340 €	354 €	1 694 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	369 €	162 €	531 €

Handlungsempfehlung:

Die Werte sind gegenüber dem bisherigen Stand teilweise merklich erhöht worden. Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen angesetzt. Ab Januar 2024 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und der Buchungsbetrag anzupassen.

20 Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei langfristigen Dienst- und Werkverträgen

Erfolgt die Gewinnermittlung mittels Bilanzierung, so erfolgt der Ausweis von Umsatzerlösen mit der Gewinnrealisierung. Dieser Zeitpunkt ist insbesondere von Bedeutung für die steuerliche Erfassung des Gewinns aus der Lieferung oder Leistung. Insbesondere bei langfristigen Verträgen kann die Ermittlung des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung schwierig sein. Im Grundsatz ist insoweit wie folgt zu unterscheiden:

- Eine **Dienst- oder Werkleistung** ist "wirtschaftlich erfüllt", wenn sie – abgesehen von unwesentlichen Nebenleistungen – erbracht worden ist.
- Bei **Werkverträgen** bedarf es außerdem der Abnahme des Werks durch den Besteller, um die handels- und steuerrechtliche Gewinnrealisierung herbeizuführen.
- Ohne Bedeutung ist hingegen, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt ist, ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder ob die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird.

Insoweit muss nun die jeweilige Leistung insbesondere anhand der vertraglichen Abreden rechtlich gewürdigt werden. Das heißt, es muss unterschieden werden zwischen Dienstleistungsverträgen und Werkverträgen. Bei Dienstleistungsverträgen ist insbesondere entscheidend, welche Leistung geschuldet ist. Gerade bei Beratungsleistungen kann eine laufende Beratung geschuldet sein, sodass der Gewinn auch laufend realisiert wird oder es kann auch ein bestimmtes Ergebnis geschuldet sein, so z. B. ein Gutachten oder die Erstellung des Jahresabschlusses, sodass die Gewinnrealisierung erst mit Erfüllung dieser Leistung erfolgt. Soweit am Bilanzstichtag eine Gewinnrealisierung noch nicht erfolgt ist, sind vom Kunden erhaltene Zahlungen erfolgsneutral als Anzahlungen zu bilanzieren.

Über eine solche Frage der Gewinnrealisierung bei einem Beratungsvertrag hatte das FG München zu entscheiden. Im Urteilsfall hatte dieses eine laufende Gewinnrealisierung gesehen. Die Stpfl. hatte ihre Kunden bei der Umsetzung von Lösungskonzepten im Zusammenhang mit finanziellen Schwierigkeiten beraten. In der Regel war entweder eine Sanierung erforderlich, oder es kam letztlich zur Insolvenz des Kunden. Die vereinbarten Tätigkeiten begannen mit Aufnahme der Ist-Situation und setzten sich mit der Erarbeitung eines Lösungsansatzes, Durchführung der Verhandlungen mit Gläubigern, Begleitung und Umsetzung der beschlossenen Schritte fort. Aus den vorgelegten Verträgen und Unterlagen ergab sich aber nicht, dass die Beratungsvergütungen von der Erreichung eines bestimmten Erfolgs abhängig waren. Deshalb stufte das Gericht die fortlaufend berechneten Vergütungen nicht als erfolgsneutrale Abschlagszahlungen ein.

Handlungsempfehlung:

Die Frage des Zeitpunktes der Gewinnrealisierung kann bei solchen langfristigen Dienstleistungen nur anhand der konkreten vertraglichen Abreden im Einzelfall beurteilt werden. Insoweit sind eine sorgfältige Prüfung und ggf. auch Vertragsgestaltung anzuraten. Neben bilanziellen/steuerlichen Aspekten sind aber auch zivilrechtliche Aspekte zu beachten, so z. B. die Frage, zu welchem Zeitpunkt ein endgültiger Vergütungsanspruch gegenüber dem Kunden besteht.

21 Steuerwirksame Abschreibungen bei Wertverlusten börsennotierter verzinslicher Wertpapiere

Werden in einem steuerlichen Betriebsvermögen börsennotierte verzinsliche Wertpapiere gehalten, so können temporäre Wertverluste i. d. R. steuerlich nicht geltend gemacht werden, weil Voraussetzung für eine steuerwirksame Teilwertabschreibung ist, dass der Wertverlust dauerhaft eintritt. Bei börsennotierten verzinslichen Wertpapieren, deren Rückzahlung zum Nennwert vorgesehen ist, tritt eine voraussichtlich dauernde Wertminderung, die zu einer Teilwertabschreibung berechtigt, grds. nicht ein. Spätestens zum Fälligkeitszeitpunkt gleicht sich der Wertverlust wieder aus.

Der BFH hat nun aber entschieden, dass dies nicht für börsennotierte verzinsliche Wertpapiere ohne feste Laufzeit, die nur von den Emittenten, nicht aber von den Gläubigern gekündigt werden können, gilt. Auf diese Wertpapiere ist eine Teilwertabschreibung zulässig, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Anschaffungskosten bei Erwerb überschreitet.

Handlungsempfehlung:

Gerade im Hinblick auf die Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2023 sind insoweit also die Anleihebedingungen zu prüfen.

22 Gewerbesteuerpflicht einer Immobilien-GmbH mit ausländischem Gesellschafter und einem in Luxemburg ansässigen Geschäftsführer

Zwar unterliegt eine GmbH unabhängig von der ausgeübten Tätigkeit stets der Gewerbesteuer, jedoch setzt die Gewerbesteuerpflicht auch in diesem Fall voraus, dass im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Im Streitfall bestand die Tätigkeit der GmbH mit Sitz im Inland nun ausschließlich in dem Halten und Verwalten eines Mehrfamilienhauses im Inland. Der Geschäftsführer war in Luxemburg ansässig.

Das Halten und Verwalten der Immobilie begründete nun noch keine Betriebsstätte im Inland. Fraglich war, ob im Inland eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte bestand. Dies deshalb, weil die Verwaltung der inländischen Immobilie umfassend einem inländischen Dienstleister übertragen wurde.

Das FG Berlin-Brandenburg bejahte in diesem Fall eine inländische Betriebsstätte. Entscheidend war, dass der im Ausland ansässige Geschäftsführer offenbar weitgehend passiv war. Jedenfalls konnte dieser nicht durch Dokumente aus dem Geschäftsverkehr oder andere Unterlagen glaubhaft machen, dass er die Verwaltung von seiner Wohnung aus konkret beeinflusst und von dort aus den laufenden Betrieb betreffende wesentliche Entscheidungen getroffen hatte.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass auch die Einschaltung eines Dienstleisters im Inland eine Betriebsstätte im Inland begründen und damit zur Gewerbesteuerpflicht im Inland führen kann. Hiervon ist regelmäßig auszugehen, wenn die beauftragte Hausverwaltung umfassend zur Ausführung der täglichen, mit der Vermietung verbundenen Geschäfte befugt ist. Soll dies vermieden werden, so muss nachgewiesen werden, dass der im Ausland ansässige Geschäftsführer tatsächlich Geschäftsführungsaufgaben nachgeht.

Hinweis:

Sofern eine Gewerbesteuerpflicht vorliegt, kann bei Gesellschaften, die grds. ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten, regelmäßig die erweiterte Grundstücks Kürzung in Anspruch genommen werden. Diese Begünstigung ist allerdings komplex und bedarf äußerster Vorsicht hinsichtlich sonstiger, neben der Vermietung zu erbringender Leistungen.

23 Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Unternehmensvermögen: BFH korrigiert Anwendung des 90 %-Einstiegstests

Die Übertragung von Unternehmensvermögen durch Schenkung oder im Erbfall ist grundsätzlich bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer begünstigt. Im günstigsten Fall wird der Erwerb vollständig von der Steuer freigestellt. Allerdings sind an diese Begünstigung mehrere Bedingungen geknüpft. Zunächst muss der sog. "90 %-Einstiegstest" bestanden werden. Der Gesetzgeber will damit verhindern, dass nichtunternehmerisches Vermögen (sog. Verwaltungsvermögen), wie

z. B. Grundvermögen oder Kapitalvermögen, in dem Kleid eines Unternehmens begünstigt übertragen wird.

Zum Verständnis der Funktionsweise des 90 %-Einstiegstests sind zwei Aspekte von Bedeutung, nämlich zum einen die gesetzliche Abgrenzung des "Verwaltungsvermögens" und zum anderen die Berechnung der Quote.

Als **Verwaltungsvermögen** zählt:

- Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) – insoweit auch alle Forderungen aus Lieferungen und Leistungen – und daneben
- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (mit gewissen Ausnahmen);
- Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, wenn die Beteiligungsquote 25 % nicht überschreitet,
- Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle usw.,
- Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen.

Die **Ermittlung des 90 %-Tests** erfolgt anhand der Formel Verwaltungsvermögen/Gesamtwert des übertragenen Betriebs.

Insoweit ist problematisch, dass das Verwaltungsvermögen ohne Kürzung um Schulden einbezogen wird, der Gesamtwert des übertragenen Betriebs (vereinfacht: Unternehmenswert nach der erbschaftsteuerlichen Bewertung) aber unter Berücksichtigung der Schulden ermittelt wird. Rein rechnerisch können sich damit auch Quoten von deutlich über 100 % ergeben.

Diese Problematik tritt z. B. auch bei klassischen Handelsunternehmen auf. Dies kann an folgendem Beispiel gezeigt werden:

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	100	Eigenkapital (= Unternehmenswert)	100
Vorräte	300	Verbindlichkeiten	500
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	<u>200</u>		—
	<u>600</u>		<u>600</u>

In diesem Fall ist zu rechnen: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 200 / Unternehmenswert 100 = 200 %. Da die 90 %-Grenze überschritten ist, ist die Übertragung dieses Betriebs insgesamt erbschaftsteuerlich nicht begünstigt.

Über einen solchen Fall hatte nun der BFH zu entscheiden. Dieser hat nun entschieden, dass

- die gesetzliche Regelung der Berechnung des 90 %-Tests dahingehend auszulegen ist, dass bei **Handelsunternehmen**, deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln in Form von Forderungen/liquiden Mitteln besteht und nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit dient, für den 90 %-Einstiegstest die betrieblich veranlassten Schulden von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen sind.

Dies sei aus systematischen und verfassungsrechtlichen Gründen geboten und widerspricht auch nicht dem Anliegen/Ziel des Gesetzgebers, durch den 90 %-Einstiegstest den Missbrauch der Begünstigung von Betriebsvermögen zu verhindern. Insoweit sei "zumindest bei typischen Handelsunternehmen" eine den Wortlaut eingrenzende Auslegung geboten. Im vorstehenden Beispielfall wird also der 90 %-Test bestanden und die Übertragung des Betriebs ist grundsätzlich begünstigt.

Handlungsempfehlung:

Offen bleibt zum einen die Abgrenzung eines "typischen Handelsunternehmens". Im Übrigen betrifft diese Problematik aber vielfach auch andere Unternehmen, sodass eine Anwendung dieser Rechtsprechung über den Fall von Handelsunternehmen hinaus geboten scheint. Die Reaktion der FinVerw bleibt abzuwarten.

24 EU-Mehrwertsteuervorschriften für Privatunterricht

Die EU-Mehrwertsteuervorschriften (MwStSystRL) sehen eine Steuerbefreiung für von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht von der Mehrwertsteuer vor. Die Mitgliedstaaten dürfen bei der Umsetzung dieser Regelung in nationales Recht nur weitere Bedingungen stellen, um eine korrekte und einfache Anwendung dieser Befreiung zu gewährleisten und Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch zu verhindern. Im Übrigen können sich Stpfl. unmittelbar auf die MwStSystRL berufen.

Die Europäische Kommission hat nun gegen Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet, weil das Land die EU-Vorschriften zur Befreiung von Privatunterricht von der Mehrwertsteuer gem. der MwStSystRL, wie vom EuGH klargestellt, nicht ordnungsgemäß anwendet. In Deutschland müssen Privatlehrer eine Bescheinigung vorlegen, um in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung zu kommen. Aus dieser von der zuständigen Landesbehörde auszustellenden Bescheinigung muss hervorgehen, dass die Unterrichtsleistungen auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereiten. Dieses Erfordernis steht nicht im Einklang mit dem EU-Recht in der Auslegung durch den EuGH.

Handlungsempfehlung:

Nach Möglichkeit sollte die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde eingeholt werden. Im Übrigen ist zu prüfen, ob die Umsatzsteuerbefreiung unmittelbar auf die MwStSystRL gestützt werden kann.

Für Personengesellschaften

25 Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften zu Buchwerten möglich

Die Regeln des Einkommensteuerrechts erlauben die buchwertneutrale – also ohne steuerliche Aufdeckung stiller Reserven – Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern u. a. aus einem Betriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft in das Vermögen der Gesellschaft sowie in das steuerliche Sonderbetriebsvermögen, zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen oder auch aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Vermögen der Gesellschaft und jeweils umgekehrt. Ausdrücklich nicht geregelt ist die Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften. Daher war die FinVerw stets davon ausgegangen, dass die Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften nicht steuerneutral erfolgen kann.

Diese strittige Frage wurde bereits im Jahr 2013 dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt. Nun hat das Gericht dahingehend entschieden, dass der Ausschluss der buchwertneutralen Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften aus den Möglichkeiten, die das Einkommensteuerrecht zur buchwertneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern bietet, mit dem Grundgesetz unvereinbar ist. Solche Übertragungen sind nach dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte der gesetzlichen Vorgabe nicht zum Buchwert möglich und werden gegenüber den im Gesetz begünstigten Wirtschaftsguttransfers benachteiligt. Dies verstößt gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG. Für die Ungleichbehandlung von Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften sind keine sachlich einleuchtenden Gründe ersichtlich, die die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermögen.

Das Gericht gibt dem Gesetzgeber auf, rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine Neuregelung zu treffen. Die aktuelle gesetzliche Regelung bleibt bis zu deren Inkrafttreten mit der Maßgabe anwendbar, dass die Vorschrift auch für Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nach dem 31.12.2000 gilt.

Hinweis:

Das Gericht betont, dass eine Ungleichbehandlung nicht dadurch gerechtfertigt werden kann, dass im Einzelfall Ausweggestaltungen die Steuer Mehrbelastung vermeiden können. Solche Ausweggestaltungen

könnten nur dann berücksichtigt werden, wenn das betreffende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Stpfl. bedeutet und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiko aussetzt. Auch die durch § 6b EStG eröffnete Gestaltungsoption stelle die Ungleichbehandlung nicht infrage, denn dieser Weg besteht nur bei bestimmten Wirtschaftsgütern.

Handlungsempfehlung:

In Gestaltungsfällen sollte die Reaktion des Gesetzgebers abgewartet werden. Offen ist, welche Voraussetzungen der Gesetzgeber vorgibt, so ob eine buchwertneutrale Übertragung nur bei völlig beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften möglich ist und ob Behaltefristen vorgesehen werden.

26 Geändertes Gesellschaftsrecht führt nicht zu steuerlichen Änderungen

Zum 1.1.2024 sind für Personengesellschaften – und insbesondere für Gesellschaften bürgerlichen Rechts – mit dem Personengesellschaftsmodernisierungsgesetz (MoPeG) umfangreiche gesellschaftsrechtliche Änderungen in Kraft getreten. Der Gesetzgeber hat aber klargestellt, dass dies nicht zu Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften führt. Insbesondere verbleibt es bei der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften, d. h. deren Ergebnisse werden bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erst auf Ebene der Gesellschafter steuerlich erfasst.

Ebenso bleibt es zumindest zeitlich befristet für die Jahre 2024 bis 2026 dabei, dass Grundstücke ohne Belastung mit Grunderwerbsteuer vom Gesellschafter auf die Personengesellschaft und umgekehrt übertragen werden können, jedenfalls in dem Umfang, in dem der Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt ist. Durch Anwendung einschlägiger **grunderwerbsteuerlicher Befreiungstatbestände** können damit weiterhin Grundstücke im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf eine durch Kinder gebildete Grundstücksgesellschaft übertragen werden, ohne dass dies mit Grunderwerbsteuer belastet ist. Insoweit sind dann allerdings die Behaltefristen zu beachten.

Handlungsempfehlung:

Gesellschaftsrechtlich ist zu beachten, dass ab 2024 in öffentlichen Registern, wie dem Grundbuch oder dem Handelsregister, zu Gunsten von GbRs nur noch dann Rechte eingetragen werden können, wenn die GbR ihrerseits im **neuen Gesellschaftsregister** eingetragen ist. Ist aktuell eine GbR bereits im Grundbuch (oder z. B. Handelsregister) eingetragen, so gilt zwar ein Bestandsschutz, jedoch werden diesbezügliche Änderungen nur dann eingetragen, wenn die GbR selbst im Gesellschaftsregister eingetragen ist. Insbesondere für die in der Praxis weit verbreitete Immobilien-GbR wird eine Eintragung im Gesellschaftsregister also zwingend erforderlich sein.

Als eingetragene Gesellschaft ist die eGbR allerdings zur Meldung ihrer wirtschaftlich Berechtigten zum Transparenzregister verpflichtet. Gegebenenfalls sind damit über das Transparenzregister Beteiligungsverhältnisse offenzulegen, die bisher nicht publik sind.

27 Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft

Personengesellschaften können nicht nur eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, sondern vielfach sind auch rein vermögensverwaltende Personengesellschaften anzutreffen, so z. B. Vermietungs-GbRs. In diesem Fall erzielen die Gesellschafter aus der Beteiligung an dieser Vermietungs-GbR Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Mithin liegen Überschusseinkünfte vor. Dies hat auch zur Folge, dass Wertsteigerungen der Vermögenssubstanz – außerhalb der zehnjährigen "Spekulationsfrist" – steuerlich nicht erfasst werden. Zu beachten ist jedoch, dass nach den gesetzlichen Vorgaben die Einkünfte insgesamt als gewerblich eingestuft werden, sofern eine Personengesellschaft auch eine (geringfügige) gewerbliche Tätigkeit ausübt oder an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Insbesondere beim zweitgenannten Fall war bisher fraglich, ob zu Gunsten der ansonsten nur vermögensverwaltenden Gesellschaft eine Bagatellgrenze zur Anwendung kommt.

Der BFH hat nun aber seine Rechtsprechung aus dem Jahr 2019 bestätigt, nach der in der Konstellation, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eine Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft hält, dies dazu führt, dass bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte vorliegen. Dies wird steuertechnisch als "Aufwärtsabfärbung" bezeichnet. Insoweit spielt die Höhe der Beteiligung an der gewerblichen

Personengesellschaft und die Frage, in welcher Höhe aus dieser Beteiligung Erträge erzielt werden, keine Rolle. Das heißt es existiert insoweit keine Bagatellgrenze.

Die Einstufung der Tätigkeit der vermögensverwaltenden Personengesellschaft als gewerbliche Tätigkeit führt dazu, dass steuerliches Betriebsvermögen vorliegt. Dies bedeutet insbesondere, dass – anders als bei einer rein vermögensverwaltenden Gesellschaft – Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz steuerlich erfasst werden. Handelt es sich insoweit also z. B. um eine Vermietungsgesellschaft, so würde ein bei Veräußerung des Vermietungsobjektes erzielter Gewinn steuerlich erfasst.

Der BFH bestätigt aber auch, dass die Annahme gewerblicher Einkünfte nicht zur Folge hat, dass die an sich vermögensverwaltende Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterliegt. Insofern ist vielmehr nach Ansicht des Gerichts eine einschränkende Auslegung angezeigt.

Hinweis:

Die FinVerw folgt dieser Aussage des BFH zur Gewerbesteuer bislang nicht. Ob an dieser Ansicht angesichts der nun bestätigten Rechtsprechung weiter festgehalten wird, bleibt abzuwarten.

Handlungsempfehlung:

Soll die Aufwärtsabfärbung vermieden werden, so darf die Beteiligung an der gewerblichen Personengesellschaft nicht von der vermögensverwaltend tätigen Gesellschaft gehalten werden. Gegebenenfalls kann die Beteiligung über eine beteiligungsidentische Schwester-Personengesellschaft gehalten werden.

28 Verzicht des Mitunternehmers auf unter Nennwert erworbene Forderung gegen die Gesellschaft

Bei der Besteuerung von gewerblich tätigen Personengesellschaften (steuertechnisch: Mitunternehmerschaften) bestehen für steuerliche Zwecke besondere Bilanzierungsregeln. So werden Darlehen der Gesellschafter an die Gesellschaft steuerlich wie Eigenkapital behandelt. Steuertechnisch steht der in der Gesamthandsbilanz passivierten Verbindlichkeit der Personengesellschaft eine entsprechende Forderung des Gesellschafters in der rein für steuerliche Zwecke erstellten Sonderbilanz gegenüber. Hinsichtlich dieser beiden Positionen gilt die sog. "korrespondierende Bilanzierung". Daraus folgt z. B., dass Verluste aus einem Verzicht auf die Forderung steuerlich erst bei Beendigung der Beteiligung an der Gesellschaft geltend gemacht werden können.

Insoweit war bislang aber in der Rechtsprechung der Fall noch nicht entschieden worden, bei dem ein Gesellschafter eine Forderung gegen die Gesellschafter unter dem Nennbetrag von einem Dritten erwirbt und auf diese Forderung ganz oder teilweise verzichtet. Hierzu hat der BFH nun entschieden, dass wenn der Gesellschafter eine Forderung gegen die Personengesellschaft unter Nennwert erwirbt und er im Anschluss auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teil der Forderung verzichtet, dies zur Folge hat, dass im Gesamthandsbereich ein "Wegfallgewinn", der aus der teilweisen Ausbuchung der Verbindlichkeit der Personengesellschaft resultiert, entsteht. Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen dem nicht entgegen, wie das Gericht klarstellt. Der Ertrag kann auch nicht durch die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens neutralisiert werden. Mithin hat dieser Teilverzicht des Gesellschafters steuerliche Folgen.

Handlungsempfehlung:

Dieses Ergebnis entspricht der überwiegenden Auffassung im Schrifttum, war aber umstritten und bislang nicht höchstrichterlich geklärt. Dies verdeutlicht, dass in solchen Fällen die steuerlichen Folgen sehr sorgfältig geprüft werden müssen.

29 "Earn-out-Zahlungen" nach Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Im Zuge der Veräußerung von Unternehmen oder Gesellschaftsbeteiligungen werden häufig sog. Earn-out-Klauseln vereinbart, um einen gewissen Risikoausgleich zwischen Veräußerer und Erwerber zu erreichen. Danach wird neben einem festgelegten Kaufpreis eine zusätzliche Zahlung vorgesehen, auf deren Gewährung ein Anspruch besteht, wenn bestimmte unternehmensbezogene Zielgrößen in einem vereinbarten Zeitraum erreicht oder überschritten werden (z. B. Gewinn- oder Umsatzgrößen). In diesen Fällen erfolgt bei Erreichen der Zielgröße eine nachträgliche Kaufpreiszahlung.

Steuerlich ist die Übertragung von Mitunternehmeranteilen begünstigt. So kann – bis zu einer gewissen Höhe des Veräußerungsgewinns – ein Freibetrag gewährt werden und es kann ein ermäßigter Einkommensteuersatz auf den Veräußerungsgewinn zur Anwendung kommen. Im Hinblick auf Earn-out-Zahlungen stellt sich nun die Frage,

- wann diese zu versteuern sind, also ob sich insoweit eine nachträgliche Änderung des ursprünglich ermittelten Veräußerungsgewinns ergibt oder ob diese erst im Jahr des Zuflusses zu versteuern sind und
- ob diese an den steuerlichen Vergünstigungen für den Veräußerungsgewinn teilhaben oder im Jahr des Zuflusses der normalen Einkommensteuer unterliegen.

Hierzu hat der BFH entschieden, dass wenn im Zuge der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils eine sog. Earn-out-Klausel vereinbart wird, wonach es zur Entrichtung eines zusätzlichen Kaufpreises in Form eines variablen Entgelts kommt, wenn bestimmte unternehmensbezogene Größen überschritten werden, diese erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu erfassen sind. Es kommt also nicht zu einer rückwirkenden Korrektur des Veräußerungsgewinns. Damit unterliegen diese Earn-out-Zahlungen im Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer; eine etwaige Steuersatzermäßigung für Veräußerungsgewinne kommt nicht zum Zuge. Der Gewerbesteuer unterliegen diese Zahlungen aber regelmäßig nicht.

Hinweis:

Offen ist die steuerliche Behandlung von solchen Earn-out-Zahlungen, die betragsmäßig bereits im Anteilskaufvertrag festgelegt sind und lediglich von dem Eintritt einer bestimmten Bedingung abhängig sind. Eine solche Konstellation war nicht Gegenstand des Streitfalles, sondern in dem entschiedenen Fall war eine variable Earn-out-Zahlung vereinbart worden. Bei betragsmäßig bereits im Anteilskaufvertrag fixierten Zahlungen wird die Ansicht vertreten, dass diese auf den Veräußerungszeitpunkt zurückwirken und mithin zu einer Änderung der Besteuerung des Veräußerungsgewinns führen. Durch die Rechtsprechung ist dieser Fall aber noch nicht geklärt worden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

30 Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft

Die steuerliche Geltendmachung von Verlusten aus Kapitalvermögen ist in mehrfacher Hinsicht beschränkt:

- Generell dürfen Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; diese mindern dann jedoch die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt. Das ist so, weil Kapitaleinkünfte im Grundsatz nicht dem normalen Einkommensteuertarif, sondern der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegen.
- Darüber hinaus dürfen Verluste aus Termingeschäften nur i. H. v. 20 000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden; die nicht verrechneten Verluste können in den Folgejahren mit Gewinnen aus Termingeschäften bzw. Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden, jedoch in jedem Folgejahr jeweils nur bis zu einer Höhe von 20 000 €.

Ein solcher Fall war nun strittig.

Das FG Rheinland-Pfalz hat nun in einem Verfahren betreffend die Aussetzung der Vollziehung ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Verlustbeschränkung bei Termingeschäften gesehen. Einen sachlich rechtfertigenden Grund für die mit der Einschränkung der Verlustverrechnung verbundene verfassungswidrige Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips kann das FG nicht erkennen. Selbst wenn der Gesetzgeber solch spekulative Geschäfte besonders behandeln will, erscheint es jedenfalls nicht folgerichtig, dass

spekulationsbedingte hohe Gewinne bei Zufluss voll zu versteuern sind, Verluste jährlich aber nur begrenzt und u.U. – je nach Lebenserwartung des Stpfl. – gar nicht anerkannt werden.

Handlungsempfehlung:

Eine Entscheidung im Hauptverfahren bleibt allerdings abzuwarten. In der Literatur werden jedenfalls ganz überwiegend verfassungsrechtliche Zweifel vorgebracht. Vergleichbare Fälle sollten also verfahrensrechtlich offengehalten werden.

31 "Container-Investitionsmodelle" steuerlich vielfach nicht erfolgreich

In der Vergangenheit wurden viele "Container-Investitionsmodelle" angeboten, die darauf basierten, dass der Investor Container erwarb, diese für einen festgelegten Zeitraum an den Veräußerer vermietete und nach Ablauf der Mietdauer ein Rückwerb erfolgte. Finanziell ergab sich unter Berücksichtigung des vorgesehenen Kaufpreises aus dem Rückwerb der Container ein Überschuss und eine vergleichsweise hohe Rendite nach Steuern. Dies basierte auf der Annahme, dass der Investor aus der Vermietung der Container Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte und die abschließende Veräußerung als privates Veräußerungsgeschäft außerhalb der für sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter geltenden einjährigen "Spekulationsfrist" steuerlich nicht erfasst würde.

Dieses Modell hat das FG Düsseldorf mit zwei inhaltsgleichen Urteilen steuerlich anders eingestuft, was sich für den Investor deutlich ungünstiger darstellt. Das Gericht hat vielmehr entschieden, dass

- wenn bereits bei Aufnahme der Tätigkeit in Form der Vermietung von Containern deren Ankauf und beabsichtigter Verkauf feststeht, dass sich das zu erwartende positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem geplanten Rückverkauf vor Ablauf der Nutzungsdauer der vermieteten Wirtschaftsgüter erzielen lässt, sodass die Grenze zur privaten Vermögensverwaltung überschritten und diese Tätigkeit – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen – als Gewerbebetrieb zu qualifizieren ist. Dem stehe nicht entgegen, dass der Rückkauf vorliegend nicht bereits verbindlich vereinbart war und tatsächlich nicht wie geplant erfolgte.
- Vermietete Wirtschaftsgüter (hier: Container), die zur Weiterveräußerung bestimmt sind, stellen Umlaufvermögen dar, sodass eine gewinnmindernde Berücksichtigung von AfA bei dem Ansatz dieser Wirtschaftsgüter ausscheidet.

Ob eine solche zusammengefasste Betrachtung von Vermietung und Verkauf erfolgt, hängt von einer Würdigung der Umstände des Einzelfalls ab. Dabei kommt nach der Rechtsprechung des BFH dem im Prospekt der Fondsgesellschaft dargestellten Geschäftskonzept und der diesbezüglich in Aussicht gestellten Ergebnisprognose regelmäßig eine gewichtige Indizwirkung zu. Wird hier (auch) ein Geschäftskonzept vorgestellt, dessen Ergebnisprognose ein positives Gesamtergebnis ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses in Aussicht stellt, spricht dies regelmäßig gegen die Annahme einer einheitlichen Tätigkeit. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verwirklichung dieses Geschäftskonzepts unter Beachtung der in der Prognose gemachten Angaben, namentlich der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses, von vornherein ausgeschlossen erscheint.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidungen ist nun die Revision beim BFH anhängig, sodass die endgültige steuerliche Würdigung noch offen ist. Vergleichbare Fälle sollten ggf. mit Hinweis auf die anhängigen Revisionsverfahren verfahrensrechtlich offengehalten werden.

Des Weiteren ist zu beachten, dass solche Container-Leasingmodelle in unterschiedlichsten Ausgestaltungen auf dem Markt als Kapitalanlage angeboten wurden. Insoweit ist die steuerliche Einstufung stets für den Einzelfall zu prüfen.

32 Antrag auf Günstigerprüfung muss rechtzeitig gestellt werden

Kapitaleinkünfte unterliegen grds. dem gesonderten Steuertarif von 25 % der Einnahmen. Auf Antrag kann eine Günstigerprüfung erfolgen, sodass die Kapitaleinkünfte dann in die reguläre Tarifbesteuerung einbezogen werden, sofern dies steuerlich günstiger ist. Dies ist regelmäßig dann gegeben, wenn insbesondere auf Grund geringer anderer Einkünfte oder gar Verluste der individuelle Steuersatz unter 25 % liegt. Auch eine Verrechnung positiver Kapitalerträge mit negativen übrigen Einkünften ist möglich, da die gesetzliche Verlustausgleichsbeschränkung für Kapitalerträge in diesem Fall nicht greift. Der Antrag auf Günstigerprüfung kann zeitlich unbefristet bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung gestellt werden.

Der BFH hatte nun über einen Fall zu entscheiden, in dem erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung auf Grund einer Gewinnmitteilung bezüglich einer Beteiligung Einkünfte berücksichtigt wurden. In Bezug auf diese Gewinnmitteilung erließ das Finanzamt zulässigerweise unter Durchbrechung der Festsetzungsverjährung einen Änderungsbescheid. Im Rahmen des hiergegen eingelegten Einspruchs beantragte der Stpfl. erstmals die Günstigerprüfung. Das Finanzamt lehnte diese aber ab, da insoweit keine die Bestandskraft durchbrechende Korrekturvorschrift vorliege.

Der BFH hat dieses Ergebnis bestätigt. Wird wie im Streitfall ein Antrag auf Günstigerprüfung vom Stpfl. nach Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung auf Grund eines Änderungsbescheids gestellt und lässt sich hierdurch eine Steuerminderung erzielen, kann diese nur berücksichtigt werden, soweit die Bestandskraft der Steuerfestsetzung auf Grund einer Änderungsvorschrift zu Gunsten des Antragstellers durchbrochen werden kann.

Insoweit ist also zu differenzieren:

- Der BFH bestätigt, dass ein Antrag auf Günstigerprüfung ein rückwirkendes Ereignis darstellt, wenn durch einen Änderungsbescheid erstmals die tatbestandlichen Voraussetzungen für einen erfolgreichen Antrag auf Günstigerprüfung geschaffen werden.
- Andererseits ist dies eben auch dann nicht gegeben, wenn die Voraussetzungen für einen erfolgreichen Antrag auf Günstigerprüfung bereits im Erstbescheid oder einem vorangegangenen Änderungsbescheid vorgelegen haben und die Antragstellung auf Grund eingetretener Bestandskraft nicht mehr möglich ist. In der Praxis muss daher der Antrag auf Günstigerprüfung möglichst bereits in der Steuererklärung gestellt werden, wenn absehbar ist, dass dieser später sinnvoll werden kann.

Die Besonderheit des Falls lag darin, dass bereits im ersten ergangenen Bescheid ein Antrag auf Günstigerprüfung zu einer niedrigeren Steuer geführt hätte. Die hierin festgesetzte Steuer entfiel in voller Höhe auf Kapitaleinkünfte, die (nach Abzug des Sparerfreibetrags) dem gesonderten Tarif von 25 % unterworfen wurden. Die tarifliche Steuer auf die weiteren Einkünfte betrug 0 €. Auch der in der Folge ergangene Änderungsbescheid änderte nichts an dieser Steuerfestsetzung, sondern führte lediglich zu einer geänderten Zusammensetzung der Besteuerungsgrundlagen. Somit lagen die Voraussetzungen für eine erfolgreiche Ausübung des Wahlrechts bereits vor Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung vor und nicht erstmals auf Grund des Änderungsbescheids.

Für Hauseigentümer

33 Immobilienveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist: Steuerbefreiung wegen Eigennutzung nur in engen Grenzen

Im Privatvermögen gehaltene Immobilien können im Grundsatz nach einer zehnjährigen Haltedauer ohne steuerliche Belastung veräußert werden. Erfolgt die Veräußerung dagegen innerhalb der Spanne von zehn Jahren nach dem Erwerb, so wird ein Veräußerungsgewinn (und auch -verlust) grundsätzlich steuerlich erfasst. Insoweit gibt es aber eine wichtige Rückausnahme (welche dann wieder zu einer steuerlichen Nichterfassung führt): Ausgenommen von der Besteuerung sind auch innerhalb des Zehnjahreszeitraums Immobilien, die

- im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder
- im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Die "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" erfordert eine tatsächliche Nutzung als Wohnung vom Stpfl. selbst. Die Immobilie muss vom Stpfl. allein, mit seinen Familienangehörigen oder gemeinsam mit einem Dritten bewohnt werden. "Eigene Wohnzwecke" liegen nicht vor, wenn der Stpfl. die Wohnung einem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich überlässt. Allerdings gilt die unentgeltliche Überlassung an Kinder, für die ein Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag besteht, als Selbstnutzung. Dagegen stellt die Überlassung an einen getrennt lebenden Ehepartner oder an andere Angehörige (z. B. Eltern) keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar.

Diese Voraussetzung der "Selbstnutzung" wird restriktiv ausgelegt, wie aktuelle Entscheidungen zeigen:

Nutzung durch den geschiedenen Ehegatten

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt nicht vor, wenn eine Nutzungsüberlassung (auch) an den geschiedenen Ehegatten erfolgt, wie der BFH bestätigt.

Zur endgültigen Vermögensauseinandersetzung übertrug die Kindesmutter im Rahmen der Ehescheidung auf Grund der Scheidungsfolgenvereinbarung vom xx.xx.2014 ihren Miteigentumsanteil an der Immobilie auf den Stpfl. Nach der Scheidungsfolgenvereinbarung stand der Kindesmutter jedoch das Recht zu, die Immobilie bis zum 31.12.2018 unentgeltlich zu nutzen. Mit notariellem Kaufvertrag vom xx.xx.2018 verkaufte der Stpfl. die Immobilie.

Das FA berücksichtigte in Hinblick auf die Veräußerung der Immobilie bei der Einkommensteuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2018 Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft, da der im Jahr 2014 im Rahmen der Scheidungsfolgenvereinbarung erworbene Miteigentumsanteil innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert wurde. Eine Steuerbefreiung wegen einer Eigennutzung des Stpfl. liege nicht vor. Dies bestätigte nun auch der BFH. Auch die Nutzung durch die Kinder konnte dem Stpfl. nicht als Eigennutzung zugerechnet werden, da neben den Kindern zugleich die Kindesmutter die Immobilie bewohnte. Eine Nutzung zu "eigenen Wohnzwecken" liege nur vor, wenn unterhaltsberechtignte Personen – wie Kinder – typischerweise zur Lebens- oder Wirtschaftsgemeinschaft des Stpfl. gehören. Dies sei bei dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten, die nicht mehr Teil einer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft sind, nicht der Fall.

Überlassung an (Schwieger-)Mutter

Auch bei der Nutzungsüberlassung an die (Schwieger-)Mutter des Stpfl. liegt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor, wie der BFH entschied. Das Gericht bestätigt, dass die Überlassung an nahe Angehörige keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken in diesem Sinne ist.

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Abtrennung und Veräußerung eines unbebauten Teils des Wohngrundstücks

Der Tatbestand der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken erstreckt sich nicht nur auf das Gebäude, sondern auch auf den dazugehörigen Grund und Boden. Dies findet allerdings eine Grenze, wenn von dem Grundstück ein bislang nicht bebauter Teil abgetrennt und anschließend veräußert wird, wie der BFH herausstellt.

In zeitlichem Zusammenhang mit Verkaufsgesprächen veranlassten die Stpfl. die Teilung ihres Grundstücks. Das Flurstück 10/1 umfasst das bestehende Wohngebäude und die restlichen Freiflächen. Mit notariell beurkundetem Vertrag aus 2019 veräußerten die Stpfl. das Flurstück 10/2. Das FA sah insoweit ein der ESt zu unterwerfendes privates Veräußerungsgeschäft.

Der BFH bestätigt die Auffassung des FA. Zwischen dem im Jahr 2014 angeschafften Flurstück 10 und dem im Streitjahr veräußerten Flurstück 10/2 besteht wirtschaftliche Teilidentität. Bei dem Flurstück 10/2 handelt es sich um eine unbebaute Teilfläche des ursprünglichen Flurstücks 10 und nicht um ein qualitativ anderes Wirtschaftsgut. Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude und dem dazugehörenden Grund und Boden entfällt, soweit von dem bisher ungeteilten Wohngrundstück ein (unbebauter) Teil abgetrennt wird. Die beiden dadurch entstandenen

Grundstücke seien in Bezug auf ihre "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" jeweils getrennt zu betrachten.

Handlungsempfehlung:

Diese Rechtsprechung bestätigt, dass im Einzelfall sehr sorgfältig zu prüfen ist, ob eine Grundstücksveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist der Einkommensteuer unterliegt.

34 Veräußerungsgewinnbesteuerung: Kein anteiliger Erwerb eines zur Erbmasse gehörenden Grundstücks bei entgeltlichem Erwerb eines Miterbenanteils

In Änderung der Rechtsprechung und gegen die Ansicht der FinVerw hat der BFH nun entschieden, dass der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft nicht zur anteiligen Anschaffung eines zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks führt, was eben zur Folge hat, dass insoweit kein steuerlich zu erfassendes Veräußerungsgeschäft vorliegt, wenn dieses Grundstück alsbald veräußert wird.

Der Sachverhalt stellte sich (stark vereinfacht) wie folgt dar: Der Stpfl. war zu 52 % an einer Erbengemeinschaft beteiligt, zu deren Vermögen ein Grundstück gehörte. Er erwarb die restlichen 48 % der Erbanteile von den Miterben hinzu und veräußerte ca. drei Jahre später das Grundstück. Das FA wollte nun den anteiligen Erlös aus der Veräußerung des Grundstücks steuerlich erfassen, was der BFH dagegen ablehnte.

In dem Erwerb der Erbanteile liege kein (anteiliger) Erwerb der in der Erbengemeinschaft vorhandenen Vermögensgegenstände. Insoweit kam es in Bezug auf das in der Erbengemeinschaft gehaltene Grundstück nicht zu einer Anschaffung, sodass die drei Jahre spätere Veräußerung auch nicht innerhalb der Zehnjahresfrist erfolgte.

35 AfA-Berechnung für Gebäude bei teilweiser Schenkung

Im Streitfall "erwarb" die Stpfl. zwei vermietete Grundstücke von ihren Eltern, aus denen diese sodann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte.

Streitig war nun die AfA-Bemessungsgrundlage für die Stpfl. bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Hierzu stellt das FG Münster mit rechtskräftiger Entscheidung fest, dass für die Beurteilung, ob ein Gebäude entgeltlich erworben wurde, auf die tatsächliche finanzielle bzw. wirtschaftliche Belastung des Stpfl. abzustellen ist. Fehlt es an einer solchen Belastung, z. B. weil die Eltern als Veräußerer auf die Entrichtung des Kaufpreises verzichtet oder bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages zugleich die (Rück-)Schenkungen des Kaufpreises vereinbart haben, liegen insoweit keine eigenen Anschaffungskosten der Stpfl. vor. Vorliegend handelte es sich bei dem Objekt W um einen teilentgeltlichen Erwerb und bei dem Objekt O um einen voll unentgeltlichen Erwerb. Insoweit ist nun hinsichtlich der AfA zu differenzieren:

- bei einem unentgeltlichen Erwerb führt der Erwerber die AfA-Reihe des Rechtsvorgängers fort,
- bei einem entgeltlichen Erwerb beginnt dagegen eine neue AfA-Reihe ausgehend von den Anschaffungskosten, die der Erwerber getragen hat.

Handlungsempfehlung:

Problematisch war im Streitfall, dass unmittelbar bereits im Kaufvertrag auf die Zahlung des Restkaufpreises verzichtet wurde. Wäre dies nicht der Fall gewesen, sondern hätten die Verkäufer erst im Nachhinein auf den Restkaufpreis verzichtet, so könnte dies als entgeltlicher Erwerb mit anschließender Schenkung gesehen werden, sodass sich für die Käuferin eine höhere AfA ergeben hätte. Auch ist zu beachten, dass das AfA-Volumen des unentgeltlich erworbenen Teils bereits teilweise durch den Rechtsvorgänger verbraucht ist und eine AfA somit nicht mehr über die Dauer der gesetzlichen Nutzungsdauer von Gebäuden gewährt werden kann.

36 Umfangreiche Umbaumaßnahmen in einer Gewerbeeinheit mit der Schaffung neuer Nutzungsmöglichkeiten können zu Herstellungskosten führen

Bei der Sanierung bzw. Umgestaltung von Gebäuden ist stets abzugrenzen zwischen sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen und nur über die Abschreibungen geltend zu

machenden (nachträglichen) Herstellungskosten. Insoweit ist stets der Einzelfall zu würdigen. Bei Gewerbeeinheiten sind andere Maßstäbe anzulegen als bei Wohneinheiten, wie eine Entscheidung des Niedersächsischen FG zeigt.

Im Urteilsfall wurde das Erdgeschoss eines Geschäftshauses ursprünglich insgesamt zum Betrieb eines Lebensmittel-Supermarktes vermietet. Dann erfolgten umfangreiche Umbaumaßnahmen mit einem Aufwand von annähernd 500 000 €. Durch die Umgestaltung entstanden Räume für eine Apotheke und eine Bäckerei mit Café. Neben den Außenmauern blieben im Wesentlichen nur die tragenden Stützen und die Rohbaudecken bzw. -böden übrig. Es wurde ein neuer Grundriss geschaffen, Wände und Toiletten wurden eingebaut. Der alte Schaufenster- und Eingangsbereich wurde durch zwei neue Eingangsbereiche und insgesamt vier neue Fenster ersetzt. In den Apothekenbereich wurde eine Lüftungsanlage eingebaut. Die Sanitäranlagen der Bäckerei enthielten eine Abluftanlage. Im gesamten Erdgeschoss wurden neue Heizkörper installiert. Apotheke und Bäckerei wurden jeweils mit einer neuen Elektro-Unterverteilung ausgestattet.

Die übrigen Mietflächen im Objekt (1. und 2. OG sowie Staffelgeschoss) waren von der Baumaßnahme nicht betroffen und vor und nach dem Umbau an verschiedene ärztliche Einzel- und Gemeinschaftspraxen vermietet. Die Mieteinnahmen aus dem Geschäftshaus stiegen daraufhin.

In diesem Fall stuft das FG die Umbaumaßnahmen als Herstellungskosten ein, weil eine Substanzvermehrung und wesentliche Verbesserungen des Gebäudes eingetreten seien. Allgemein sieht das FG Herstellungskosten in Form der wesentlichen Verbesserung eines Wirtschaftsgutes bei Nichtwohngebäuden bereits dann, wenn durch die Baumaßnahmen der Gebrauchswert (das Nutzungspotenzial) des Wirtschaftsguts nach objektiven Maßstäben im Ganzen dadurch deutlich erhöht wird, dass eine bislang nicht vorhandene Nutzungsmöglichkeit für eine andere Art der gewerblichen Nutzung geschaffen wird. Als Indiz einer erweiterten bzw. verbesserten Nutzungsmöglichkeit dient u. a. die mit der umgestalteten Fläche erzielbare Miete. Eine Standarderhöhung in mindestens drei der vier Kernbereiche der Ausstattung (Fenster, Heizung, Elektrik, Sanitäranlagen) ist bei Nichtwohngebäuden keine zwingende Voraussetzung, um das Vorliegen einer wesentlichen Verbesserung anzunehmen.

Handlungsempfehlung:

Eine Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwendungen und Herstellungskosten kann nur für den Einzelfall getroffen werden. Möglich sind im Einzelfall aber auch eine Aufteilung der Kosten. Die Abgrenzung, welche Gewerke in die einheitliche Baumaßnahme Herstellung einzubeziehen sind und welche als isolierte Erhaltungsaufwendungen anzusehen sind, bietet Verhandlungsspielraum, sodass eine sachgerechte Verständigung mit dem FA gelingen kann.

37 Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche

Nach der ständigen Rechtsprechung, der auch die FinVerw folgt, kann bei einer auf Dauer angelegten Wohnungsvermietung grundsätzlich von einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden. Von Bedeutung ist dies dann, wenn z. B. wegen Instandhaltungs- oder Finanzierungskosten oder auch auf Grund der Abschreibung zeitweise bzw. gerade in den ersten Jahren nach Erwerb der Immobilie die Werbungskosten die Einnahmen übersteigen, also Verluste entstehen, die dann steuerlich geltend gemacht werden. Besteht eine Einkünfteerzielungsabsicht (bzw. wird diese grundsätzlich angenommen), so können diese temporären Verluste bei der Einkommensteuer geltend gemacht und mit positiven Einkünften aus anderen Quellen verrechnet werden.

Für bestimmte Fallgruppen macht die Rechtsprechung jedoch Ausnahmen von der grundsätzlichen Annahme einer Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung, die es erfordern, für den Einzelfall die Einkünfteerzielungsabsicht durch eine Totaleinkünfteprognose glaubhaft zu machen. Dazu gehören besonders aufwendig gestaltete Wohnungen. Der BFH hat dies nun dahingehend konkretisiert, dass zu diesen Wohnungen stets solche mit einer Grundfläche von mehr 250 qm gehören. In einem solchen Fall ist also – wenn Verluste erzielt werden – eine Totaleinkünfteprognose aufzustellen. In dieser muss der Stpfl. für den Zeitraum von 30 Jahren die voraussichtlichen Einnahmen den

voraussichtlichen Ausgaben gegenüberstellen und darlegen, dass über diesen Gesamtzeitraum die Gesamteinnahmen die Gesamtausgaben übersteigen.

Im Streitfall vermieteten die Eltern (Stpfl.) drei Einfamilienhäuser mit Wohnflächen zwischen 290,50 qm und 331 qm jeweils an ihre drei Kinder und deren Ehegatten. Infolge der Fremdfinanzierung der Anschaffungskosten für die Objekte entstand ein Werbungskostenüberschuss, um dessen Anerkennung gestritten wurde.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen ist also eine Totaleinkünfteprognose für einen Zeitraum von 30 Jahren aufzustellen. Dabei sind dann auch Mietsteigerungen, ggf. absehbar sinkende Finanzierungsaufwendungen auf Grund auslaufender Fremdfinanzierung und regelmäßig anfallende Instandhaltungen zu berücksichtigen. Einschränkend hat der BFH aber darauf hingewiesen, dass Mietsteigerungen nur berücksichtigt werden können, wenn sie im Streitjahr objektiv vorhersehbar sind oder (z. B. bei Staffelmietverträgen) bereits feststehen.

38 Erhaltungsrücklage bei Eigentumswohnung in einem steuerlichen Betriebsvermögen

Wird eine Eigentumswohnung in einem steuerlichen Betriebsvermögen gehalten, so ist der auf diese entfallende Anteil an der Erhaltungsrücklage (frühere Bezeichnung: Instandhaltungsrücklage) als Forderung zu aktivieren. Insoweit besteht ein Anspruch auf Bezahlung von künftigen Aufwendungen. Die Aktivierung der Forderung erfolgt zum einen beim Erwerb der Eigentumswohnung, wenn in diesem Zuge an den Veräußerer der Eigentumswohnung eine Zahlung für die Übernahme der anteiligen Erhaltungsrücklage geleistet wird und ebenso bei den regelmäßig monatlichen Zahlungen zur Rücklage. Entsprechend der vom Verwalter dokumentierten Verwendung der Rücklage ist die beim Eigentümer der Eigentumswohnung aktivierte Forderung dann jährlich fortzuschreiben.

Hinweis:

Diese Grundsätze hat das FG Köln herausgestellt. Die Stpfl. begehrte eine gewinnmindernde Auflösung der aktivierten Beträge und begründete dies damit, dass nach neuerer Rechtsprechung eine Minderung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer um die vom Voreigentümer geleisteten Beiträge in die Erhaltungsrücklage verneint wird. Gegen diese Entscheidung des FG Köln ist nun allerdings beim BFH die Revision anhängig, sodass die Rechtsfrage noch offen ist.

39 Fremdwährungsverlust bei Endtauschzahlung im Rahmen eines Zins-Währungs-Swaps bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

In der Vergangenheit wurden Immobilien nicht selten durch Kredite in ausländischer Währung finanziert, um von einem in dieser Währung niedrigeren Zinsniveau profitieren zu können. Nicht selten handelte es sich um CHF-Verbindlichkeiten. Über einen solchen Fall hatte nun der BFH zu entscheiden. Im Urteilsfall hatte eine vermögensverwaltende GmbH & Co. KG bei der Finanzierung eines Immobilienobjektes das Darlehen mit einem Zins-Währungs-Swap kombiniert und damit im Ergebnis erreicht, dass die günstigeren Zinskonditionen des Schweizer Kapitalmarktes genutzt werden konnten. Bei Beendigung des Zins-Währungs-Swaps ergab sich allerdings auf Grund der nachteiligen Änderung des Umtauschkurses ein Verlust.

Fraglich war nun, ob dieser Verlust steuerlich geltend gemacht werden konnte. Dies hat der BFH verneint. Die Veranlassung des aufgenommenen Darlehens durch die Erzielung der Vermietungseinkünfte war nicht strittig. Daher sind laufende Zahlungen im Rahmen eines Zins-Währungs-Swaps als Werbungskosten (Schuldzinsen) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, soweit sie auf den Unterschiedsbetrag zwischen den getauschten Zinssätzen entfallen und damit das Zinsänderungsrisiko absichern.

Dagegen sind Zahlungen, mit denen in der Folge eines Zins-Währungs-Swaps eingetretene Kursverluste im Rahmen der vereinbarten Endtauschzahlung ausgeglichen werden, soweit sie auf den valuierten Darlehens- und damit den Tilgungsbetrag der abgesicherten Verbindlichkeit entfallen, nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Denn die Zahlung in der Folge des Fremdwährungsverlusts ist insoweit nicht durch die Vermietung und Verpachtung veranlasst. Die Mehraufwendungen infolge des Kursverlusts sind keine Schuldzinsen. Der Mehraufwand fällt wie die Tilgung in die nicht steuerbare Vermögenssphäre.

Hinweis:

Dies bestätigt, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sorgfältig die Vermögensebene zu trennen ist.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

40 **Finanzielle Eingliederung bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen bei der Organgesellschaft**

Die sog. körperschaftsteuerliche Organschaft ist als steuerliches Gestaltungsinstrument weit verbreitet. Sie bietet neben anderen Vorteilen insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital- oder einer Personengesellschaft) geltend zu machen, also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns – zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft – zu verrechnen. Zivilrechtlich selbstständige Gesellschaften/Einheiten können insoweit faktisch wie ein einheitliches Unternehmen behandelt werden. Dazu setzt die Organschaft für ihre Anerkennung aber neben dem Abschluss und der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (GAV) die sog. finanzielle Eingliederung voraus, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert.

Vor diesem Hintergrund ist nun ein Urteil des BFH zur Frage gesellschaftsvertraglich geregelter besonderer Mehrheitserfordernisse zu sehen. Der BFH hat entschieden, dass dann, wenn die Satzung der Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine qualifizierte Mehrheit vorsieht, der Organträger auch über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen muss, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung zu erfüllen.

Im Streitfall war das Bestehen einer ertragsteuerlichen Organschaft für die Jahre streitig, bei der die vermeintliche Organträgerin ("OT") an der vermeintlichen Organgesellschaft ("OG") zu 79,8 % beteiligt war. Dabei enthielt der Gesellschaftsvertrag der OG u. a. eine Regelung, nach der Beschlüsse der Gesellschaft einer Mehrheit von 91 % aller in der Gesellschafterversammlung anwesenden Stimmen bedurften, soweit nicht das Gesetz oder die Satzung eine höhere Mehrheit vorschreiben würde. Die FinVerw erkannte die Organschaft mangels finanzieller Eingliederung nicht an und behandelte die abgeführten Gewinne als verdeckte Gewinnausschüttungen.

Auch der BFH hat dieses Ergebnis bestätigt, dass eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft wegen fehlender finanzieller Eingliederung nicht bestanden habe:

- Bei einer Organschaft müsse u. a. der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung).
- Soweit die Satzung der Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung eine (höhere) qualifizierte Mehrheit vorsehe, müsse der Organträger aber zumindest in denjenigen Fällen, in denen die qualifizierte Mehrheit generell erforderlich ist, nicht nur über eine einfache Mehrheit, sondern über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung zu erfüllen. Denn bei dem Kriterium der finanziellen Eingliederung gehe es um eine kapitalmäßige Verflechtung zwischen Organträger und Organgesellschaft, die den Organträger in die Lage versetze, tatsächlich das Geschehen in der Organgesellschaft zu bestimmen. Der Gesetzgeber habe in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG daher bewusst auf die Mehrheit der Stimmrechte und nicht auf die Mehrheit der Anteile abgestellt.

Hinweis:

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung sollten jetzt bei Gesellschaftsverträgen im konkreten Einzelfall die Mehrheitserfordernisse (zumindest soweit eine Organschaft in Betracht kommen könnte) sorgfältig geprüft werden.

41 VGA auf Grund der Einräumung einer wertlosen Position gegen eine werthaltige Gegenleistung

Mit seinem erst jüngst veröffentlichten Urteil hat das FG Düsseldorf in Fortführung der Rechtsprechung des BFH bestätigt, dass eine vGA dann anzunehmen ist, wenn sich ein an einer GmbH1 mehrheitlich beteiligter Gesellschafter dadurch entschuldigt, dass er einer anderen GmbH, die er mittelbar beherrscht (GmbH2), eine als Vorkaufsrecht bezeichnete, nicht werthaltige Position im Zusammenhang mit einem ihm gehörenden Grundstück zurechnet, die die GmbH2 dadurch "bezahlt", dass sie insbesondere sein negatives Verrechnungskonto bei der GmbH1 "übernimmt".

Im konkreten Streitfall verfügte der mehrheitlich an beiden GmbH beteiligte Gesellschafter – sehr verkürzt dargestellt – über ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes – bebautes Grundstück in Spanien. Nachdem die Hausbank der GmbH1 wegen einer zu geringen Eigenkapitalquote und insbesondere wegen des (ungesicherten) negativen Verrechnungskontos des Gesellschafters die Kreditlinie gekündigt hatte, sollte das negative Verrechnungskonto unter Einsatz des ausländischen Grundstücks ausgeglichen werden, ohne das Grundstück zu übertragen. Daraufhin räumte der Gesellschafter mit verschiedenen Verträgen der ebenfalls von ihm mittelbar beherrschten GmbH2 ein Vorkaufsrecht an dem Grundstück ein. Die GmbH2 beglich den Preis für das Vorkaufsrecht durch die Übernahme bestehender und zukünftiger Forderungen der GmbH1 bis zu einer bestimmten Höhe und aktivierte das Vorkaufsrecht.

FA und FG Düsseldorf sahen in den Vorgängen eine vGA der GmbH2 an ihren Gesellschafter, da diese ihm außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil i.S. einer bei ihr eintretenden Vermögensminderung (oder verhinderten Vermögensmehrung) zuwendet habe und diese Zuwendung ihren Anlass oder zumindest ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hatte. Im Streitfall seien die mit der Einräumung des Vorkaufsrechts verknüpften Transaktionen durch die Stellung des Gesellschafters und allein durch sein Interesse veranlasst, da insbesondere die GmbH2 kein betriebliches, mithin gewinnorientiertes Interesse gehabt habe, sich einen Zugriff gerade auf dieses Grundstück zu sichern. Im Ergebnis habe der Gesellschafter einen konkreten Vermögensvorteil erlangt, nämlich die Befreiung von seinen persönlichen Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH1.

Hinweis:

Auch wenn das FG sein Ergebnis auf der Basis der höchstrichterlichen Rechtsprechung sehr klar abgeleitet hat, sollte die weitere Rechtsentwicklung angesichts des anhängigen Revisionsverfahrens weiterhin aufmerksam beobachtet werden.

42 VGA: Nichtabziehbarkeit der Kosten einer Beratungs-GmbH für einen Ferrari Dino und für Sky-Fernsehen

Mit einem rechtskräftigen Urteil hat das FG Berlin-Brandenburg entschieden,

- dass die Aufwendungen einer Beratungs-GmbH für einen Ferrari Dino, der auf Oldtimerveranstaltungen zur Kundenakquisition eingesetzt wird, nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht abziehbare Betriebsausgaben und
- die Kosten der GmbH für ein Sky-Abonnement, das der Gesellschafter auch mobil nutzen kann, als vGA zu erfassen sind.

Im konkreten Streitfall war die GmbH arbeitsvertraglich verpflichtet, ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer einen angemessenen Dienstwagen zur Verfügung zu stellen, der auch zu Privatfahrten benutzt werden durfte. In den Streitjahren nutzte der Gesellschafter-Geschäftsführer einen von der GmbH zu einer monatlichen Leasingrate i. H. v. 2 636 € (netto) geleaste Ferrari Dino 246 GTS (ein über 30 Jahre altes Fahrzeug/Oldtimer) mit der Besonderheit, dass sich auf Grund des historischen Listenpreises von 22 400 € für den Gesellschafter-Geschäftsführer lediglich ein geldwerter Vorteil von monatlich 224 € ergab. Zudem hatte die GmbH auch ein Sky-TV-Abonnement abgeschlossen und die Kosten (ebenfalls) als Betriebsausgaben gebucht. Dieses Abonnement ermöglichte dem Gesellschafter-Geschäftsführer den Empfang weltweiter Informations-, Entertainment- sowie Sport-Kanäle und konnte auch mobil genutzt werden.

Die Aufwendungen für das Abonnement würdigte das FG als vGA mit der Begründung, dass die GmbH diese Aufwendungen im Interesse ihres Gesellschafters getätigt habe. Die Kosten des

Abos seien auch vollständig als vGA einzuordnen, da es an einem geeigneten Aufteilungsmaßstab für die berufliche sowie private Veranlassung fehle.

Die Aufwendungen für den Ferrari hat das FG den Aufwendungen zugeordnet, die unstreitig unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG fallen (Aufwendungen "für ähnliche Zwecke"). Solche Aufwendungen seien dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen, weil sie eine ähnliche Nähe zur privaten Lebensführung aufwiesen wie z. B. Segel- oder Motoryachten. Im Übrigen bemängelt das FG, dass schon der Anstellungsvertrag des Gesellschafter-Geschäftsführers den Vorgaben des formellen Fremdvergleichs nicht standhält, der klare und eindeutige Regelungen zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter voraussetze, da z. B. konkrete Eingrenzungen der Fahrzeugklasse fehlten.

Hinweis:

Die Entscheidung ist vor dem Hintergrund der höchstrichterlichen Rechtsprechung (sowohl zum Kriterium der "Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis" wie auch zum Kriterium des "Fremdvergleichs") klar nachvollziehbar abgeleitet. Daher dürfte gerade die steuerliche Geltendmachung von Aufwendungen für den Einsatz exklusiver Oldtimer weiterhin problematisch sein (so z. B. für einen Jaguar E-Type: BFH)).

43 Werbungskostenabzug bei Haftungsinanspruchnahme des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH

Mit einem nicht rechtskräftigen Urteil hat das FG Nürnberg entschieden,

- dass es grundsätzlich zu (nachträglichen) Werbungskosten führt, wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund eines auf § 69 AO gestützten Haftungsbescheides Umsatzsteuerschulden der GmbH begleicht, wenn die haftungsauslösende Pflichtverletzung während der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer verursacht wurde und ein objektiver Zusammenhang zwischen der Pflichtverletzung und der beruflichen Tätigkeit besteht.
- Dies setze einen Mittelabfluss voraus, der aber dann (noch) nicht vorliege, wenn Bargeld in einem Bankschließfach beschlagnahmt wird (darin sei noch keine für Werbungskosten erforderliche Leistung von Ausgaben i. S. d. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG zu sehen).

Im konkreten Streitfall war ein Bankschließfach mit über 230 T€ in 2015 versiegelt, der Haftungsbetrag i. H. v. rd. 160 T€ aber erst in 2016 an die FinVerw überwiesen worden. Das FG hat (der FinVerw folgend) einen Werbungskostenabzug für 2015 mit dem Hinweis abgelehnt, dass ein steuerlich relevanter Mittelabfluss die objektive Entreicherung, d. h. den Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht, voraussetze, wobei es auf den Verlust der rechtlichen Verfügungsmacht gerade nicht ankomme. Der Abfluss müsse daher "nach außen" erfolgen; durch die Versiegelung des Bankschließfachs habe aber noch keine nach außen sichtbare Vermögensverschiebung zwischen der Stpfl. und der FinVerw stattgefunden und die Stpfl. habe die wirtschaftliche Verfügungsmacht zu diesem Zeitpunkt noch nicht verloren.

Hinweis:

Hervorzuheben ist hier also insbesondere die Feststellung, dass die Beschlagnahme (von in einem Bankschließfach befindlichem Geld) nicht zu einem steuerlich relevanten Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führt. Auch insoweit ist das anhängige Revisionsverfahren aufmerksam zu verfolgen – einschlägige Werbungskosten können ja erst im Jahr des Abflusses erfolgreich geltend gemacht werden.

44 Ertragsteuerliche Erfassung von Ausschüttungen in der Organschaft bei wechselseitiger Beteiligung

Die sog. körperschaftsteuerliche Organschaft ist als steuerliches Gestaltungsinstrument weit verbreitet. Sie bietet neben anderen Vorteilen insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital- oder Personengesellschaft) geltend zu machen (also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns – zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft – zu verrechnen). Zivilrechtlich selbstständige Gesellschaften/Einheiten können insoweit faktisch wie ein einheitliches Unternehmen behandelt werden. Dazu setzt die Organschaft für ihre Anerkennung aber neben dem Abschluss und der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (GAV) die sog. finanzielle Eingliederung voraus, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des FG Köln zur Frage einer Organschaft mit Rückbeteiligung der Organgesellschaft an der Organträgerkapitalgesellschaft zu sehen. Im konkreten Streitfall hatte – sehr verkürzt dargestellt – eine Mutter-GmbH geklagt, die zu 100 % an einer Tochtergesellschaft beteiligt war und mit dieser auch einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen hatte; es lag eine ertragsteuerliche Organschaft vor. Die Besonderheit des Falls lag nun darin, dass die Tochter-GmbH bei außerplanmäßigem Ausscheiden von Gesellschaftern der Mutter-GmbH die Gesellschaftsanteile der ausscheidenden Gesellschafter an der Mutter-GmbH mit dem Ziel erworben hatte, diese Geschäftsanteile später wieder an neu eintretende Gesellschafter der Mutter-GmbH zu veräußern.

Das insoweit begründete (wechselseitige) Beteiligungsverhältnis bestand auch im Zeitpunkt der jeweiligen Beschlüsse über die Gewinnausschüttung für das Geschäftsjahr 2013 bzw. für das Geschäftsjahr 2014; zu diesen Zeitpunkten war die Tochter-GmbH zu 0,713 % bzw. 3,5 % an der Stpfl. beteiligt. Die Mutter-GmbH nahm also in den Streitjahren 2014 und 2015 Gewinnausschüttungen an die Tochter-GmbH vor, die bei dieser (da Streubesitz i. S. d. § 8b Abs. 4 KStG vorlag) den Gewinn erhöhten. Dieser wurde auf Grund des Gewinnabführungsvertrags bei der Mutter-GmbH der Besteuerung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer unterworfen (umfasste also auch die Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung der Tochter an der Mutter). Eine Steuerbefreiung für die Gewinnausschüttung kam nach Auffassung des Finanzamts nicht zur Anwendung, da auf Grund der Beteiligungsquote von unter 10 % Streubesitz i. S. d. § 8b Abs. 4 KStG vorlag. Dagegen hatte die Mutter u. a. mit der Begründung geklagt, dass nach dieser Auffassung der entsprechende Gewinn – bei dem gleichen Steuersubjekt – sowohl im Jahr der Gewinnerzielung als auch im Jahr der Gewinnverwendung der Besteuerung unterworfen werden würde und sich insoweit eine Doppel- oder Mehrfachbelastung ergäbe.

Das FG Köln hat die Klage als unbegründet abgelehnt und in seiner Begründung u. a. auf folgende Aspekte abgestellt:

- Gemäß § 8b Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 KStG sind Bezüge i. S. d. Abs. 1 der Vorschrift abweichend von Abs. 1 Satz 1 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat.
- Bei Organschaften ist jedoch zu beachten, dass der Gewinn der Organgesellschaft selbstständig und ungeschmälert um darin enthaltene Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG zu ermitteln und sodann dem Organträger nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnen ist (sog. Bruttozurechnung). Erst auf der Ebene des Organträgers ist dann § 8b KStG bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. Für die Anwendung der Beteiligungsgrenze i. S. d. § 8b Abs. 4 KStG werden hierbei Beteiligungen der Organgesellschaft und Beteiligungen des Organträgers getrennt betrachtet.
- Vorliegend handelte es bei den Ausschüttungen der Mutter-GmbH (Organträgerin) an die Tochter-GmbH (Organgesellschaft) um Bezüge i. S. d. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG. Diese Bezüge waren gem. § 8b Abs. 4 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Organträgerin in voller Höhe zu berücksichtigen, da die Organgesellschaft zu Beginn des jeweiligen Streitjahres zu weniger als 10 % beteiligt war.
- Eine Verpflichtung zur Freistellung von Beteiligungserträgen aus sog. Streubesitz wie im Streitfall ergibt sich bei einer wechselseitigen Beteiligung der Organgesellschaften weder aus dem Gesetz noch aus der Rechtsprechung des BFH.
- Und bei einer typisierend angelegten Vorschrift wie der des § 8b Abs. 4 KStG sei es hinzunehmen, dass es im Einzelfall zu überschießenden Wirkungen kommen kann.

Handlungsempfehlung:

Aus gestalterischer Sicht sollten zur Vermeidung einer solchen Mehrfachbelastung keine wechselseitigen Beteiligungen eingegangen werden. Soweit diese bestehen und nicht entflochten werden sollen oder können, wäre entweder an eine Aufstockung auf mindestens 10 % zu denken oder aber zu prüfen, ob ggf. inkongruente Ausschüttungen in Betracht kommen könnten, die die Tochter ausschließen würden.

45 Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen gelassenen Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG

§ 17 EStG regelt, dass auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Bei der Ermittlung des Gewinns bzw. Verlusts kommt insbesondere der Höhe der Anschaffungskosten und etwaiger nachträglicher Anschaffungskosten eine entscheidende Bedeutung zu.

Hier setzt § 17 Abs. 2a EStG an, der normspezifisch die Anschaffungskosten einschließlich der nachträglichen Anschaffungskosten von Anteilen i. S. v. § 17 EStG definiert. Diese Regelung betrifft insbesondere die steuerlichen Folgen bei einem Ausfall von Gesellschafterdarlehen bzw. bei einem Verzicht i. H. d. wertlosen Teils einer Gesellschafterforderung (Bürgschaftsregressforderungen u.Ä.).

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

- ein in der Krise stehen gelassenes Darlehen im Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2a EStG mit dem zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bestehenden Teilwert zu bewerten ist, und
- der bei § 17 EStG nicht abziehbare Verlust aus dem Ausfall eines stehen gelassenen Gesellschafterdarlehens nicht bei § 20 EStG berücksichtigt wird, wenn der Darlehensverlust vor dem 31.12.2008 eingetreten ist.

Für den konkreten Streitfall hat der BFH ausgeführt, dass nach seiner früheren Rechtsprechung als nachträgliche Anschaffungskosten unter anderem vor der Krise durch einen Gesellschafter gewährte und in der Krise der Gesellschaft stehen gelassene Darlehen mit ihrem im Zeitpunkt des Eintritts der Krise beizulegenden Wert zu berücksichtigen waren. Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts sei allerdings die gesetzliche Grundlage für diese bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen i. R. d. § 17 EStG entfallen. In der Folge habe der Gesetzgeber mit dem eingeführten § 17 Abs. 2a EStG erstmals eine gesetzliche Grundlage für die im Rahmen der Einkünfteermittlung des § 17 EStG zu berücksichtigenden Anschaffungskosten (zu denen auch die nachträglichen Anschaffungskosten zählen sollen) geschaffen.

§ 17 Abs. 2a EStG enthalte aber keine Regelung zur Bewertung der nachträglichen Anschaffungskosten. Der Wille des Gesetzgebers spreche jedoch für eine Anwendung der Grundsätze zur Bewertung nachträglicher Anschaffungskosten entsprechend der früheren Rechtsprechung. Auch bestehe eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung bei stehen gelassenen Darlehen nur in Höhe ihres werthaltigen Teils bei Eintritt in die Krise, wenn ein fremder Dritter das Darlehen zurückgefordert hätte. Damit sei im Streitfall das vom Gesellschafter seiner GmbH gewährte und nicht zurückgeforderte Darlehen mit dem zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bestehenden Teilwert (vorliegend also mit 0 €) zu bewerten.

Hinweis:

Diese Entscheidung liegt auf der Linie der FinVerw, die auch nach der Einfügung des § 17 Abs. 2a EStG zur Bestimmung der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten an den im BMF-Schreiben vom 21.10.2010 differenzierten vier Fallgruppen zur Rechtslage vor der Änderung der Rechtsprechung festhält, wonach nur bei Krisen- und Finanzplandarlehen sowie bei krisenbestimmten Darlehen nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts berücksichtigt werden können, nicht jedoch bei Darlehensverlusten. Der bis zum Eintritt der Krise eingetretene Wertverlust bei Darlehen, also der Darlehensausfall in Höhe des nicht werthaltigen Teils, fällt somit in die privaten Vermögenssphäre und wird nicht von § 17 EStG erfasst. Eine Berücksichtigung kommt jedoch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Betracht, sofern die Darlehensgewährung nach Einführung der Abgeltungsteuer am 1.1.2009 erfolgte.

ESG und CSR in Unternehmen

46 Bedeutung des Themas Nachhaltigkeit

Nachhaltigkeit gewinnt für die Unternehmensführung an Bedeutung, denn Nachhaltigkeitsstrategien sind zunehmend zu einem wesentlichen Faktor für einen dauerhaften Unternehmenserfolg geworden. Dabei wird der Begriff "Nachhaltigkeit" im Sinne von ESG (Environmental, Social and Governance – Umwelt, Soziales und Unternehmensführung) verstanden. Dies betrifft auch kleine und mittlere Unternehmen. In dieser Beilage greifen wir hierzu wichtige Themenbereiche auf:

- Nachhaltigkeit und Steuern,
- das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz,
- Nachhaltigkeit und Personalmanagement,
- Berücksichtigung von ESG-Risiken bei der Kreditvergabe durch Banken,
- kunden- und produktbezogene Berichtspflichten,
- Nachhaltigkeitsberichterstattung: Die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen ändern sich tiefgreifend. Dies ergibt sich aus der neuen EU-Richtlinie zur Unternehmens-Nachhaltigkeitsberichterstattung (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD).

Hinweis:

Vielfach wird sich zeigen, dass kleine und mittlere Unternehmen von bestehenden gesetzlichen Vorgaben (noch) nicht betroffen sind. In der Praxis darf allerdings die Bedeutung des Themas Nachhaltigkeit in der **öffentlichen Wirkung für das Unternehmen**, z. B. auch gegenüber (potenziellen) Kunden und Mitarbeitern, nicht unterschätzt werden.

47 Nachhaltigkeit und Steuern

Im aktuellen Besteuerungssystem werden Nachhaltigkeitsaspekte nur punktuell einbezogen. Zu nennen sind z. B.:

- steuerliche Förderung von Elektrofahrzeugen, z. B. bei der Gestellung eines Firmenwagens bzw. bei steuerlicher Erfassung der Entnahme für die Privatnutzung von betrieblichen Fahrzeugen,
- Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau unter der Bedingung, dass bestimmte Effizienzvorgaben eingehalten werden,
- Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder,
- Steuerfreistellung/Begünstigung von Arbeitgeberzuschüssen zum Job-Ticket oder zur (Elektro-)Fahrradgestellung,
- Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden,
- Steuerbefreiung der Erträge bestimmter Photovoltaikanlagen,
- Nullsteuersatz bei der Umsatzsteuer für die Lieferung/Montage bestimmter Photovoltaikanlagen,
- Energiesteuerentlastungen, z. B. für den öffentlichen Personennahverkehr.

Daneben ist auf folgende vorgesehene Punkte hinzuweisen:

- Die im Rahmen des aktuell aber noch nicht beschlossenen Wachstumschancengesetzes vorgesehene **Klimaschutz-Investitionsprämie** ist daran geknüpft, dass die Investition in einem Einsparkonzept enthalten ist, welches nach § 2 Abs. 2 KlimainvPG-RegE mit Hilfe eines zugelassenen Energieberaters erstellt wurde und die wesentlichen Anforderungen an

ein Energieaudit nach DIN EN 16247-1 erfüllt und dazu dient, dass der Anspruchsberechtigte hiermit im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit die Energieeffizienz verbessert und damit geltende Unionsnormen übertrifft oder bereits angenommene, aber noch nicht in Kraft getretenen Unionsnormen erfüllt.

- Mit Wirkung ab dem 1.1.2025 soll eine **Plastikabgabe** eingeführt werden. Aktuell wird die EU-Plastikabgabe aus dem allgemeinen Bundeshaushalt getragen. Die Ausgestaltung ist noch offen, jedoch ist zu erwarten, dass die Hersteller diese Abgabe abführen müssen.
- Ebenso soll mit Wirkung ab 2025 ein **Einwegkunststoff-Fondsgesetz** eingeführt werden. Danach sollen Hersteller von Einwegplastikprodukten an den Kosten der Müllbeseitigung in Parks und Straßen und Maßnahmen der Sensibilisierung beteiligt werden, indem sie einen jährlichen Betrag in einen zentralen Fonds einzahlen. Zu den betroffenen Produkten zählen u. a. To-go-Behälter und Getränkebecher, aber auch Feuchttücher, Luftballons sowie Tabakfilterprodukte.

48 Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz

Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) verpflichtet einen bestimmten Kreis von Unternehmen, ein Risikomanagementsystem zur Vermeidung oder Minimierung von menschenrechts- und bestimmten umweltbezogenen Risiken in der Lieferkette einzurichten. Dabei erstrecken sich die Sorgfaltspflichten des LkSG auf den eigenen Geschäftsbereich und auf die unmittelbaren Zulieferer (upstream) und nur in Ausnahmefällen – bei substantiiertes Kenntnis – auf mittelbare Zulieferer. Nicht erfasst werden nachgelagerte Kundenbeziehungen.

Abzugrenzen ist der persönliche Anwendungsbereich und daneben aber auch die Bedeutung für kleine und mittlere Unternehmen (KMU). Die Vorschriften des LkSG sind – unabhängig von der Rechtsform – auf Unternehmen anzuwenden, die ihre Hauptverwaltung, ihre Hauptniederlassung, ihren Verwaltungssitz oder ihren satzungsmäßigen Sitz in Deutschland haben und zugleich i. d. R. mindestens 3 000 Arbeitnehmer im Inland beschäftigen. Mit dem 1.1.2024 ist der Anwendungsbereich durch Absenkung des Schwellenwerts dann auf **1 000 Arbeitnehmer** deutlich ausgedehnt worden.

Hinweis:

Vorgesehen ist ein einheitliches Lieferkettengesetz auf EU-Ebene. Insoweit ist am 14.12.2023 eine vorläufige politische Einigung für die Richtlinie zwischen der EU-Ratspräsidentschaft und dem europäischen Parlament erreicht worden. Nach dem Entwurf der Richtlinie sollen insbesondere Unternehmen ab 500 Arbeitnehmern und 150 Mio. € weltweitem jährlichen Nettoumsatz und Unternehmen ab 250 Arbeitnehmern mit einem Jahresumsatz von mindestens 40 Mio. € erfasst werden, wenn sie mindestens 20 Mio. € ihres Umsatzes in einem Risikosektor tätigen. Zu Risikosektoren zählen etwa Textil-, Land- und Forstwirtschaft, Fischerei, Lebensmittel, Chemie, Gewinnung mineralischer Ressourcen (z. B. Rohöl, Erdgas, Kohle, Metalle und Erze).

KMU sind damit i. d. R. nicht unmittelbar von dem LkSG betroffen, jedoch durchaus mittelbar als Glied in der Lieferkette ihrer größeren Kunden oder deren Zulieferer. In diesen Fällen wird von Zulieferern nicht selten erwartet, dass diese ihre Compliance mit dem LkSG bestätigen.

Von dem LkSG betroffene Unternehmen müssen insbesondere ein angemessenes und wirksames **Risikomanagement** einrichten, das in alle maßgeblichen Geschäftsabläufe durch entsprechende Maßnahmen zu verankern ist. Das Risikomanagement soll dazu beitragen, menschenrechtliche und umweltbezogene Risiken wie auch diesbezügliche Verletzungen zu erkennen, zu vermeiden oder zu minimieren.

Insbesondere sind in einem ersten Schritt der Risikoanalyse die menschenrechts- und umweltbezogenen Risiken zu identifizieren. Damit kann sich das Unternehmen einen Überblick über die eigenen Beschaffungsprozesse sowie über die Struktur und Akteure bei unmittelbaren Zulieferern wie auch über wichtige, von der unternehmerischen Geschäftstätigkeit betroffene Personengruppen verschaffen.

Hinweis:

Die Chancen aus diesem Prozessschritt sollten im Unternehmen genutzt werden, um aufgedeckte bedeutsame Risiken abzustellen. Zu beachten ist insbesondere, dass abgesehen von den gesetzlichen Verpflichtungen nach dem LkSG der Imageschaden für das Unternehmen sehr groß sein kann, wenn mögliche Verstöße in der Öffentlichkeit publik werden.

Das LkSG beschreibt vier **Präventionsmaßnahmen** im eigenen Geschäftsbetrieb. Dazu zählen:

- Umsetzung der Menschenrechtsstrategie in den relevanten Geschäftsabläufen durch Entwicklung von internen und externen Verhaltensvorschriften und/oder -richtlinien für einzelne Geschäftsfelder und -abläufe.
- Etablierung geeigneter Beschaffungsstrategien und Einkaufspraktiken zur Verhinderung oder Minimierung festgestellter Risiken, da dem Einkauf eine entscheidende Rolle zur Vermeidung und Minimierung menschenrechtlicher und umweltbezogener Risiken zukommt.
- Durchführung von Schulungen in den relevanten Geschäftsbereichen, die dazu beitragen, dass die Mitarbeitenden die Menschenrechtsstrategie, Verhaltenskodizes und Richtlinien kennen, verstehen und richtig umsetzen.
- Durchführung risikobasierter Kontrollmaßnahmen zur Überprüfung der Einhaltung der festgelegten Menschenrechtsstrategie im eigenen Geschäftsbereich.

Hinweis:

Diese Anregungen können auch nicht unmittelbar vom Gesetz betroffene Unternehmen nutzen, um das Unternehmen im Hinblick auf menschenrechts- und bestimmte umweltbezogene Risiken verantwortungsvoll aufzustellen.

Für die Kontrolle und Durchsetzung verfügt das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) über umfangreiche Befugnisse. Verstöße gegen die Pflichten werden als Ordnungswidrigkeit behandelt und sind bußgeldbewehrt.

49 Nachhaltigkeit und Personalmanagement

Ein wichtiger Aspekt der ESG-Faktoren ist der Umgang mit dem Personal. Das eigene Personal ist nicht nur eine – oder gar die wichtigste – Ressource des Unternehmens, sondern das Unternehmen hat auch eine gesellschaftliche Verantwortung gegenüber den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern. Die Beachtung dieser Aspekte hat nicht nur Bedeutung für das Image des Unternehmens, sondern auch in Bezug auf die Mitarbeitergewinnung. Eine damit erreichte höhere Identifikation der Arbeitnehmer mit dem Unternehmen kann einen positiven Effekt auf die Mitarbeiterzufriedenheit haben und damit auch zur Produktivitätssteigerung beitragen.

Einen Einblick in die insoweit relevanten Aspekte gibt der Anhang zur CSRD-Richtlinie der EU. Genannt werden folgende Faktoren:

- sichere Beschäftigung (Befristung von Arbeitsverträgen, Sozialschutz),
- Arbeitszeit (Beschäftigte mit Teilzeit- oder Null-Stunden-Verträgen, Zufriedenheit der Beschäftigten mit der Arbeitszeit),
- angemessene Entlohnung,
- sozialer Dialog/Existenz von Betriebsräten/Rechte der Arbeitskräfte auf Information, Anhörung und Mitbestimmung,
- Vereinigungsfreiheit/Tarifverhandlungen einschließlich der Quote der durch Tarifverträge abgedeckten Arbeitskräfte,
- Vereinbarkeit von Berufs- und Privatleben,
- Gesundheits-/Arbeitsschutz,
- Gleichstellung der Geschlechter und gleicher Lohn für gleiche Arbeit,
- Schulungen und Kompetenzentwicklung,
- Beschäftigung und Inklusion von Menschen mit Behinderungen,
- Maßnahmen gegen Gewalt und Belästigung am Arbeitsplatz,
- Vielfalt,
- Kinderarbeit, Zwangsarbeit.

Insoweit sind nicht nur die eigenen Mitarbeiter in den Blick zu nehmen, sondern z. B. auch die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette. So z. B. Arbeitskräfte, die ausgelagerte Dienstleistungen an der Betriebsstätte des Unternehmens verrichten (z. B. Bewirtungs- oder

Sicherheitspersonal von Dritten), Arbeitskräfte in einem "nachgelagerten" Unternehmen, das Waren oder Dienstleistungen des Unternehmens erwirbt und Arbeitskräfte, die tiefer in der Lieferkette Rohstoffe gewinnen, die dann zu Bestandteilen verarbeitet werden, die in den Produkten des Unternehmens verwendet werden.

Hinweis:

Bei der Gewinnung von Mitarbeitern spielt die Einstufung des Unternehmens im Hinblick auf Nachhaltigkeitsaspekte eine zunehmende Rolle. Entsprechend sollte dies bereits bei der Präsentation des Unternehmens gegenüber potenziellen Bewerbern Berücksichtigung finden.

50 Berücksichtigung von ESG-Risiken bei der Kreditvergabe durch Banken

Banken müssen bei der Kreditvergabe bestimmte regulatorische Anforderungen erfüllen, welche im Wesentlichen von der BaFin vorgegeben werden. Die aktuelle Fassung dieser "Mindestanforderungen an das Risikomanagement" greift ausdrücklich konkrete Anforderungen an das Risikomanagement von ESG-Risiken auf. Hintergrund ist,

- dass sich ESG-Faktoren unmittelbar auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und damit auf die Kapitaldienstfähigkeit bzw. das **Rating von Unternehmen** auswirken. Damit sind diese Faktoren aus Sicht der Banken für Kreditentscheidungen relevant.
- Auch wirken sich ESG-Faktoren auf den **Wert von Sicherheiten** aus. So bestimmen Umweltrisiken des Standorts, die Energieeffizienz des Gebäudes oder auch die Erreichbarkeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln verstärkt die Werte von Immobilien.

Das einzelne Unternehmen als Kunde bzw. (potenzieller) Kreditnehmer muss sich hierauf einstellen. ESG-Risiken im Unternehmen müssen erfasst und im Hinblick auf ein günstiges Unternehmens-Rating positiv beeinflusst werden. Spätestens dann, wenn das Kreditinstitut ESG-Daten bei dem Unternehmen abfragt, müssen Unternehmen aussagekräftige Daten bereitstellen können.

Die Umsetzung ist bei den Kreditinstituten allerdings noch sehr unterschiedlich. Methodisch setzen Kreditinstitute aktuell überwiegend Negativlisten (Ausschluss bestimmter Geschäftsmodelle oder Branchen von der Kreditvergabe) ein oder analysieren das Geschäftsmodell der Kreditnehmer qualitativ. Der Einbezug von quantitativen Analysen ist meist erst in der Planung und falls konkrete Kennziffern verlangt werden, hat sich insoweit noch kein Standard entwickelt, sondern dies erfolgt nach institutsspezifischen Anforderungen. Umso wichtiger erscheint aktuell, dass das Unternehmen darlegen kann, dass es sich mit diesen Thematiken aktiv auseinandersetzt. Dies kann beispielsweise folgende Aspekte umfassen:

- Verankerung von ESG-Faktoren in den Unternehmenszielen,
- systematische Erfassung von Marktrisiken sowohl auf der Beschaffungs- als auch auf der Absatzseite,
- Durchführung eines Energieaudits, um den Status quo des Unternehmens und bestehende Potenziale aufzudecken,
- Erfassung erster quantitativer Werte, so z. B. Energieverbräuche, CO₂-Emissionen bei Dienstreisen, Mitarbeiterfluktuation und Mitarbeiterausfallzeiten,
- insbesondere Erfassung von ESG-Risiken bei zur Sicherung von Krediten eingesetzten Gebäuden, so z. B. Energieverbräuche, Risiko von Umwelteinflüssen, wie z. B. Überschwemmungen, Stürme oder Erdbeben und deren Absicherung über Versicherungen.

Teilweise knüpfen die Kreditinstitute auch hinsichtlich der Kreditkonditionen (insbesondere Zinssatz) an bestimmte ESG-Kriterien an. So werden bestimmte Kreditprogramme zu besonders günstigen Konditionen, z. B. unter der Bedingung gewährt, dass bestimmte Nachhaltigkeitskriterien eingehalten werden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis erscheint weniger wichtig, dass ein detailliertes und umfassendes ESG-Managementsystem vorliegt, sondern vielmehr, dass sich das Unternehmen diesen Herausforderungen stellt und diese Fragen zumindest in ersten Schritten aktiv angeht.

51 Kunden- und produktbezogene Berichtspflichten

Kleinere und mittlere Unternehmen werden vielfach zwar nicht nach den Vorgaben des Handelsgesetzbuches (hierzu nachfolgend), aber oftmals durch Vorgaben anderer Stakeholder zu Nachhaltigkeitsberichtspflichten gezwungen sein. Dies kann z. B. bei der Kreditvergabe von Banken, Versicherungsbedingungen oder **in der Wertschöpfungskette größerer Unternehmen**, mit denen KMU in Geschäftsbeziehungen stehen, gegeben sein.

Insbesondere bestimmt sich der Bedarf an Nachhaltigkeitsinformationen für KMU durch die Rolle als Zulieferer und Auftragnehmer. Nachhaltigkeitsinformationen sind vielfach sowohl bei Auftragsanbahnungen oder **Ausschreibungen** – insbesondere bei öffentlichen Auftraggebern –, aber auch in laufenden Geschäftsbeziehungen erforderlich. Es ist zu beobachten, dass die Auftragsvergabe zunehmend an bestimmte Nachhaltigkeitskriterien und die Bereitschaft zur Bereitstellung bestimmter Nachhaltigkeitsinformationen geknüpft ist.

Daneben bestehen **produktspezifische Berichtspflichten**, welche vielfach "kundengetrieben" sind. Vielfach verlangen Abnehmer von Zulieferern die Einhaltung bestimmter ESG-Standards, sei dies im Umweltbereich oder auch z. B. gegenüber Mitarbeitern. In diesem Fall müssen spezifische Vorgaben erfüllt werden, die oftmals durch Zertifizierungsanbieter vorgegeben sind. Beispielsweise ist die Lebensmittelbranche durch eine Vielzahl von Siegeln und Zertifizierungen gekennzeichnet, wie Bio-Siegel, Tierhaltungssiegel, Fairtrade oder Zertifizierungen von Anbauverbänden.

52 Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen des Jahresabschlusses und Lageberichts-Anforderungen durch die CSRD-Richtlinie der EU

a) CSRD-Richtlinie der EU

Die externe Rechnungslegung nach dem Handelsgesetzbuch ist aktuell überwiegend eine finanzielle Berichterstattung in Form von Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht. Die Anforderungen an die Berichterstattung sind insoweit ganz erheblich differenziert danach, ob eine haftungsbeschränkte Rechtsform (Kapitalgesellschaft oder GmbH & Co. KG) vorliegt sowie nach der Größe des Unternehmens gemessen an den Kennzahlen Umsatz, Bilanzsumme und Mitarbeiterzahl. Neben diese finanzielle Berichterstattung tritt zukünftig auch eine nichtfinanzielle Berichterstattung. Basis ist die CSRD-Richtlinie vom 14.12.2022, die die EU-Bilanzrichtlinie umfassend ergänzt hat. Dies ist Basis für die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften (also insbesondere auch GmbH) und der klassischen GmbH & Co. KG. Die EU-Richtlinie ist am 5.1.2023 in Kraft getreten und muss nun innerhalb von 18 Monaten in nationales Recht umgesetzt werden.

Gegenstand der CSRD-Richtlinie ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Diese Berichterstattung wird als verpflichtender (gesonderter) Teil des Lageberichts verankert. Im Ergebnis wird mit der CSRD eine Gleichstellung von finanzieller und nicht-finanzieller Berichterstattung erreicht. Dies wird zu einer deutlich geänderten Ausrichtung der Berichterstattung der Unternehmen führen und die Bedeutung des Lageberichts als Berichtsbestandteil wird erheblich steigen. Eine wesentliche Zielsetzung der CSRD-Richtlinie ist die Verankerung der Nachhaltigkeit in der Corporate Governance. Mithin muss die Nachhaltigkeit in die Unternehmensziele aufgenommen werden und von Unternehmensleitung und Aufsichtsgremien in besonderer Weise beachtet werden.

b) Berichtspflichtige Unternehmen

Der Kreis der zur Aufstellung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen wird zeitlich gestaffelt deutlich ausgeweitet. Für die Praxis von besonderer Bedeutung ist, dass ab dem **Geschäftsjahr 2025** Nachhaltigkeitsberichte nach Maßgabe der CSRD-Richtlinie **für alle großen Kapitalgesellschaften i. S. d. § 267 Abs. 3 HGB** (und diesen gleichgestellte GmbH & Co. KG) erstellt werden müssen.

Nach dem für 2025 vorgesehenen Rechtsstand (unter Berücksichtigung der aktuell von der EU beschlossenen Anhebung der Schwellenwerte) liegt eine "große Kapitalgesellschaft" vor, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale überschritten werden:

- Bilanzsumme 25 Mio. €
- Umsatzerlöse: 50 Mio. €
- Arbeitnehmerzahl im Jahresdurchschnitt: 250.

Einzelunternehmen, Personengesellschaften mit persönlich haftenden Gesellschaftern und GmbH bzw. GmbH & Co. KG, die als "kleine Gesellschaft" oder "mittlere Gesellschaft" nach dem Handelsgesetzbuch eingestuft werden und auch Freiberufler werden zukünftig nicht von der gesetzlichen Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen sein.

Hinweis:

Mittelbar sind auch andere Unternehmen betroffen, nämlich dann, wenn diese in die Wertschöpfungskette eines berichtspflichtigen Unternehmens eingebunden sind und damit diesem entsprechende Daten liefern müssen.

c) Wesentliche Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Inhaltlich sind Gegenstand der Berichtspflichten insbesondere die drei ESG-Faktoren:

- **Umweltfaktoren:** Zu den Umweltfaktoren zählen z. B. Klimaschutz einschl. THG-Emissionen nach Scope 1 (direkte Emissionen des Unternehmens), Scope 2 (indirekte Emissionen durch bezogenen Strom oder Fernwärme) und ggf. Scope 3 (alle anderen Emissionen durch die Unternehmenstätigkeit, insbesondere gekaufte Güter und Dienstleistungen, Geschäftsreisen, Wasserressourcen, Ressourcennutzung und Verschmutzung).
- **Sozial- und Menschenrechtsfaktoren:** Zu Sozial- und Menschenrechtsfaktoren gehören u. a. Gleichbehandlung und Chancengleichheit, einschließlich Geschlechtergerechtigkeit und gleichem Lohn bei gleichwertiger Arbeit, Ausbildung und Kompetenzentwicklung, Beschäftigung und Inklusion von Menschen mit Behinderungen, Maßnahmen gegen Gewalt und Belästigung am Arbeitsplatz; Arbeitsbedingungen, einschließlich sicherer Beschäftigung, Arbeitszeit, angemessene Löhne, sozialer Dialog, Existenz von Betriebsräten, Tarifverhandlungen, einschließlich des Anteils der Arbeitnehmer, für die Tarifverträge gelten; Achtung der Menschenrechte.
- **Governance-Faktoren:** Unter Governance-Faktoren werden u. a. gefasst die Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane, Hauptmerkmale der internen Kontroll- und Risikomanagementsysteme, Unternehmensethik einschließlich Schutz von Hinweisgebern; Tätigkeiten und Verpflichtungen des Unternehmens im Zusammenhang mit der Ausübung seines politischen Einflusses, einschließlich seiner Lobbytätigkeiten.

Hinweis:

Nachhaltigkeit i. S. d. CSRD-Richtlinie umfasst also nicht nur die Dimensionen Umwelt, Soziales und Menschenrechte, sondern auch Governance. Insoweit sind für KMU allerdings Erleichterungen vorgesehen. So genügt bei KMU eine "kurze Beschreibung des Geschäftsmodells und der Strategie des Unternehmens".

Die in die Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzunehmenden Informationen werden vereinheitlicht in "Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung" (**European Sustainability Reporting Standards, ESRS**), die im Wege eines delegierten Rechtsaktes erlassen werden. Dies soll die Qualität der Informationen und eine Vergleichbarkeit sicherstellen. Die ESRS entfalten unmittelbar Rechtskraft und sind daher von CSRD-berichtspflichtigen Unternehmen zwingend zu beachten. Die Vorgaben nach den ESRS sind sehr umfangreich und detailliert. Um die Erstanwendung der ESRS zu erleichtern, sind Übergangsbestimmungen in Kapitel 10 des ESRS 1 vorgesehen; Anlage C zu ESRS 1 enthält eine Liste der schrittweisen Einführung von bestimmten Angabepflichten.

Dabei umfasst die Berichterstattung nicht nur die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen der eigenen Geschäftstätigkeit, sondern auch die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen, die **in der Wertschöpfungskette des Unternehmens** auftreten. Die Berichtsgrenzen der Nachhaltigkeitsberichterstattung gehen also über die Grenzen der Finanzberichterstattung in Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht im Übrigen hinaus.

Hinweis:

Im Hinblick auf Angaben betreffend der Wertschöpfungskette bestehen allerdings **Übergangsregelungen**. Falls in den ersten drei Jahren der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht alle erforderlichen Informationen

über die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette verfügbar sind, reicht es aus, wenn das Unternehmen die Anstrengungen erläutert, die unternommen wurden, um die erforderlichen Informationen zu seiner vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette zu erhalten, sowie die Gründe, warum diese Informationen nicht eingeholt werden konnten, und die Pläne des Unternehmens dahingehend, diese Informationen künftig zu erhalten.

Handlungsempfehlung:

Insoweit ist bereits jetzt erkennbar, dass ganz neue Daten und Informationen zu erfassen sind und Berichtssysteme aufgebaut werden müssen. Insbesondere müssen CO₂-Kennzahlen aufgenommen werden. Die CO₂-Kennzahlen bilden dann die Basis für alle weiteren klimabezogenen Angaben, zu denen Reduktionsziele und Maßnahmen gehören. Diese Anforderung betrifft alle Unternehmen, unabhängig von der Branche. Deutlich wird damit aber auch, dass die Etablierung dieser Prozesse entsprechenden Vorlaufs bedarf, um die Umsetzung bis zum Beginn des Geschäftsjahres 2025 – regelmäßig also zum 1.1.2025 – abgeschlossen zu haben.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im März 2024

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr
Stand: März 2024