

CONCEPTAX | Postfach 20 61 | 32010 Herford



Ihr Zeichen                      Ihre Nachricht vom                      Unser Zeichen                      Datum

## Mandanten-Rundschreiben Oktober bis Dezember 2023

**Wachstumschancengesetz • Mindestlohn, Minijob-Grenze • Inflationsausgleichsprämie • Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office**

Sehr geehrte Damen und Herren,

Zum Ende eines Jahres ist es Zeit innezuhalten und einen Blick zurückzuwerfen. In der Wirtschaft zeigt sich bei vielen Unternehmen eine nicht erfreuliche Entwicklung. Neben den wirtschaftlichen Problemen, die ohnehin schon da sind, arbeitet die Bundesregierung mit Nachdruck daran, den Unternehmen das Leben noch zusätzlich schwer zu machen. Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz ist ein gutes Beispiel dafür. Was im Ansatz vielleicht gar nicht so verkehrt ist, endet in einem bürokratischen Monster, dessen mögliche Konsequenz für betroffene Unternehmen sein kann, Deutschland den Rücken zu kehren. Zum Ausgleich gibt es das Wachstumschancengesetz, ein Gesetz, das unter anderem ein Gesetz zur Stärkung der Steuervereinfachung und Steuerfairness sein soll - welch ein ehres Ziel. Aber auch hier ist der Name des Gesetzes besser als sein Inhalt...

Eine wichtige Neuerung ergibt sich zum 1.1.2024 für Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR). Diese können sich zukünftig in ein Gesellschaftsregister eintragen lassen. Für die klassischen Immobiliengesellschaften wird sich hierzu vermutlich über kurz oder lang ein faktischer Zwang ergeben, da insbesondere die Eintragung von Rechten in öffentliche Register nur noch dann möglich sein wird, wenn die GbR ihrerseits in ein öffentliches Register eingetragen ist.

Des Weiteren finden Sie in diesem Mandantenrundschreiben in gewohnter Weise eine Auswahl von aktuellen Entwicklungen aus Verwaltung, Gesetzgebung und Rechtsprechung.

Zu einem Jahresrückblick gehört auch der Dank. Wir möchten uns bei Ihnen für die vertrauensvolle Zusammenarbeit bedanken und Ihnen und Ihren Familien eine besinnliche Adventszeit, ein frohes Weihnachtsfest und einen guten Rutsch in ein gutes, gesundes und friedvolles neues Jahr 2024 wünschen.

**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 Wachstumschancengesetz: Besteuerung Dezemberhilfe 2022 soll entfallen
- 2 Steuerermäßigung für Dienst- und Handwerkerleistungen im Privathaushalt
- 3 Keine Kürzung von außergewöhnlichen Belastungen auf Grund einer steuerpflichtigen Ersatzleistung

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 4 Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale - FinVerw zur Neuregelung ab 1.1.2023
- 5 Steuer- und beitragsfreie "Inflationsausgleichsprämie" von bis zu 3 000 € weiter möglich
- 6 Firmenwagenüberlassung: Berücksichtigung vorteilsmindernden Aufwendungen
- 7 Sachbezugswerte für 2024
- 8 Gesetzlicher Mindestlohn steigt zum 1.1.2024 auf 12,41 € und Anhebung der Minijobgrenze
- 9 Einbringung einer Abfindungszahlung in ein Wertguthaben: regelmäßig noch keine Lohnsteuerpflicht

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 10 Wachstumschancengesetz: Geplante Verbesserung der Abschreibungsbedingungen
- 11 Wachstumschancengesetz: Geplante Klimaschutz-Investitionsprämie
- 12 Corona-Wirtschaftshilfen: Längere Fristen für Schlussabrechnungen der Überbrückungs-, November- und Dezemberhilfen
- 13 Strompreispaket für produzierende Unternehmen – Entlastung stromintensiver Unternehmen
- 14 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Restaurationsleistungen läuft nach derzeitigem Stand am 31.12.2023 aus
- 15 Umsatzsteuerliche Organschaft: Rechtsunsicherheit nur teilweise geklärt
- 16 Umsatzsteuer: Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung
- 17 Korrekturmöglichkeit bei unrichtigem Steuerausweis an Endverbraucher
- 18 Erbschaftsteuerliche Begünstigung für Unternehmensvermögen erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand
- 19 Ansatz pauschaler Betriebsausgaben bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten
- 20 Wann begründen Dienstleister im Ausland eine Betriebsstätte und unterliegen damit dort der Besteuerung
- 21 Steuerliche Berücksichtigung von ausländischen Vorsorgeaufwendungen bei einem Freiberufler

---

## **Für Personengesellschaften**

---

- 22 Freiwillige Einlagen zur Sicherstellung der Verlustverrechnung
- 23 Nießbrauch am Anteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft
- 24 Grundstücks-GmbH & Co. KG: Auch geringfügige gewerbliche Tätigkeit schließt Freistellung von der Gewerbesteuer aus

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 25 Berücksichtigung des Verlusts aus einer stehengelassenen Gesellschafterbürgschaft
- 26 Handel mit Kryptowährungen: Steuerliche Erklärungspflichten beachten
- 27 Verluste bei Kapitalanlagen

---

## **Für Hauseigentümer**

---

- 28 Grundstücks-GbR: Handlungsbedarf auf Grund des Inkrafttretens des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts zum 1.1.2024
- 29 Steuerbefreiung für kleinere Photovoltaikanlagen
- 30 Abschreibung von Gebäuden nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer
- 31 Wachstumschancengesetz: Abschreibung von Gebäuden: Geplante Einführung einer degressiven Gebäude-AfA

---

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

---

- 32 Geplante Änderungen durch das Wachstumschancengesetz
- 33 Erhebliche Ausweitung der Nachhaltigkeits-berichterstattung für GmbH: Stufenplan beginnend ab dem Geschäftsjahr 2025
- 34 Gewinnerzielungsabsicht bei Einkünften aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Gestaltungsmissbrauch bei gezielter Herbeiführung von Veräußerungsverlusten
- 35 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Wachstumschancengesetz: Besteuerung Dezemberhilfe 2022 soll entfallen

Die einmalige Entlastung durch die Gas- bzw. Wärmepreisbremse (sog. Dezemberhilfe 2022) ist nach geltender gesetzlicher Regelung als sonstige Einkünfte zu erfassen, soweit sie nicht bereits zu einer anderen Einkunftsart gehört. Da die Anwendung dieser Regelung einen großen Aufwand auf Seiten der Stpfl. und auch einen erheblichen Vollzugsaufwand der FinVerw auslöst, sollen diese rückwirkend aufgehoben werden.

#### Hinweis:

Steuerpflichtig ist auch die einmalige Energiepreispauschale für Arbeitnehmer sowie für Rentner und Pensionsempfänger. Hinzuweisen ist darauf, dass im Fachschrifttum ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieser Besteuerung erhoben werden. Insoweit ist nun auch vor dem FG Münster unter dem Az. 14 K 1425/23 E ein Verfahren anhängig.

### 2 Steuerermäßigung für Dienst- und Handwerkerleistungen im Privathaushalt

Bei der Einkommensteuer können nebeneinander folgende Steuerermäßigungen in Anspruch genommen werden:

- 20 % der Aufwendungen im Privathaushalt für **haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und haushaltsnahe Dienstleistungen** wie Rasenmähen, Fensterputzen oder Pflegeleistungen, höchstens 4 000 € p.a. und
- 20 % der Aufwendungen für **Handwerkerleistungen**, also alle im eigenen Haushalt getätigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, höchstens aber 1 200 € p.a.

Handwerkerleistungen sind nur begünstigt, wenn sie im räumlichen Bereich eines vorhandenen Haushalts erbracht werden. Damit scheiden Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines "Haushalts", also einen Neubau, betreffen, aus.

#### Handlungsempfehlung:

Für die Steuerermäßigung werden nur der **Lohnanteil** sowie **Maschinen- und Fahrtkosten**, nicht dagegen der Materialanteil, berücksichtigt. Sollten die Höchstbeträge in 2023 noch nicht ausgeschöpft sein, ist zu überlegen, geplante Leistungen noch in das Jahr 2023 vorzuziehen. Zu beachten ist, dass die Steuerermäßigung nur bei Vorliegen eines Nachweises gewährt wird; es muss also über die Leistung eine Rechnung vorliegen. Da eine Barzahlung für die Steuerermäßigung nicht anerkannt wird, muss die **Rechnung** noch in 2023 **durch Überweisung** bezahlt werden, um die Kosten in 2023 noch geltend machen zu können.

Sofern die Höchstgrenzen in 2023 (Handwerkerleistungen max. 6 000 € und daneben haushaltsnahe Dienstleistungen max. 20 000 €) bereits ausgeschöpft sind, sollten die Zahlungen erst in 2024 erfolgen.

Hinzuweisen ist auf folgende **aktuelle Entwicklungen**:

- Wird auf dem privat genutzten Einfamilienhaus eine **Photovoltaikanlage** errichtet und fällt diese unter die mittlerweile eingeführte Steuerbefreiung (installierte Leistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 kWp), so gewährt die FinVerw für die bei der Errichtung der Anlage entstandenen Kosten die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen. Das heißt, der angefallene Lohnaufwand für die Montage kann i. H. v. 20 %, maximal 1 200 € geltend gemacht werden.
- Kosten für ein **Hausnotrufsystem**, welches im Notfall lediglich einen Dritten verständigt, selbst aber keine Hilfestellung beim Betroffenen leistet, können nicht geltend gemacht werden. Insoweit fehlt es an dem notwendigen Bezug der Leistung zum Haushalt des Stpfl.
- Vom Stpfl. getragene Handwerkerkosten für die selbstgenutzte Wohnung können auch dann angesetzt werden, wenn die Wohnung selbst unentgeltlich – z. B. von einem nahen Angehörigen – überlassen wurde.
- Bestätigt hat die Rechtsprechung, dass auch **Mieter** die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen geltend machen können. Der Nachweis der getragenen Kosten erfolgt über die Wohnnebenkostenabrechnung, eine Hausgeldabrechnung oder eine sonstige Bescheinigung durch den Vermieter bzw. den Verwalter einer Eigentumswohnung.

### 3 Keine Kürzung von außergewöhnlichen Belastungen auf Grund einer steuerpflichtigen Ersatzleistung

Der BFH hatte über die Frage des Abzugs von Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastungen zu entscheiden. Im Streitfall wurden solche steuerlich geltend gemacht, andererseits erhielt die Stpfl. auf Grund des Ablebens ihrer Mutter – auch ohne ihre Erbin geworden zu sein – gemäß des Tarifvertrags für den öffentlichen Dienst der Länder ein Sterbegeld. Das Finanzamt ließ die geltend gemachten Beerdigungskosten wegen einer Anrechnung des diese Kosten übersteigenden Sterbegelds nicht zum Abzug als außergewöhnliche Belastung zu.

Dem widersprach nun der BFH. Zunächst stellt das Gericht heraus, dass nach ständiger Rechtsprechung die Ausgaben, die ein Stpfl. aus sittlichen Gründen für die Beerdigung eines nahen Angehörigen übernimmt, als außergewöhnliche Belastung steuerlich zu berücksichtigen sind, soweit die Aufwendungen nicht aus dem Nachlass bestritten werden können oder durch sonstige dem Stpfl. im Zusammenhang mit dem Tod des Angehörigen zugeflossene Geldleistungen gedeckt sind. Dagegen führen einkommensteuerpflichtige Ersatzleistungen nicht zu einer Kürzung der abzugsfähigen Aufwendungen. Das von der Stpfl. bezogene Sterbegeld ist ein steuerpflichtiger Versorgungsbezug, sodass es nicht zu einer Kürzung der außergewöhnlichen Belastung kommt.

#### Hinweis:

Ein nach beamtenrechtlichen Grundsätzen gezahltes pauschales, nach den Dienstbezügen bzw. dem Ruhegehalt des Verstorbenen bemessenes Sterbegeld ist als Versorgungsbezug steuerpflichtig. Auch ein einmaliges Sterbegeld aus einer betrieblichen Altersversorgung (Pensionskasse) ist einkommensteuerpflichtig, selbst wenn es an die Erben gezahlt wird.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 4 Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale – FinVerw zur Neuregelung ab 1.1.2023

Die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer wurden mit Wirkung ab 2023 grundlegend geändert und die Home-Office-Pauschale zeitlich entfristet und betragsmäßig deutlich ausgeweitet. Von besonderer Bedeutung ist das Nebeneinander der beiden Regelungen. In der Praxis ist der Anwendungsbereich beider Regelungen sorgfältig abzugrenzen. Andererseits dürften nunmehr sehr viele Stpfl. entweder von der Arbeitszimmerregelung oder der Home-Office-Pauschale profitieren. Ab 2023 gelten die folgenden Grundsätze:

	Häusliches Arbeitszimmer	Home-Office-Pauschale
<b>Anwendungsvoraussetzungen</b>	<p>1. Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne – insbesondere Abgeschlossenheit gegenüber dem Privatbereich und nahezu ausschließliche berufliche/betriebliche Nutzung</p> <p>und</p> <p>2. Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit.</p>	<p>– tageweises Tätigwerden in der häuslichen Wohnung</p> <p>– Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne liegt nicht vor oder von dieser Regelung wird kein Gebrauch gemacht</p> <p>– kein Abzug der Wohnungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung</p>
<b>Rechtsfolge</b>	<p>– Ansatz der <b>nachgewiesenen Aufwendungen.</b></p> <p><b>oder</b> (also wahlweise)</p> <p>– Ohne Nachweis der entstandenen Kosten erfolgt der Ansatz einer <b>Jahrespauschale i. H. v. 1 260 €</b> (für</p>	<p>– Ansatz einer Tagespauschale von 6 €, <b>maximal 1 260 € im Jahr</b> – also insgesamt für maximal 210 Tage – ("Home-Office-Pauschale") für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen</p>

	Häusliches Arbeitszimmer	Home-Office-Pauschale
	das Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr). Diese Pauschale ermäßigt sich um jeweils 1/12 für Monate, in denen das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet – insoweit kann dann ggf. die Home-Office-Tagespauschale angesetzt werden.	Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird. – Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auch auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird.
<b>Nachweisanforderungen</b>	– Nachweis, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt. – Nachweis, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.	– Glaubhaftmachung der Tage, an der die Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird. – Ggf. ist ergänzend darzulegen, dass für die Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

**Hinweis:**

Diese Regelungen gelten für alle Einkunftsarten, also nicht nur für Arbeitnehmer, sondern insbesondere auch für Freiberufler und Gewerbetreibende.

Die FinVerw hat nun ausführlich zur Anwendung der seit 2023 geltenden Regelungen Stellung genommen. Die wichtigsten Aspekte stellen wir im Folgenden vor.

**Häusliches Arbeitszimmer: Begriff des häuslichen Arbeitszimmers**

- Nach der Rechtsprechung ist ein häusliches Arbeitszimmer ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden ist, vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird.
- Es muss eine klare räumliche Abgrenzung zum Privatbereich vorhanden sein. Wird lediglich ein Teil eines Privatraumes betrieblich oder beruflich genutzt (sog. "Arbeitsecke"), liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor.
- Nicht unter die Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer mit der nur sehr begrenzten steuerlichen Abzugsmöglichkeit fallen Räume, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprechen, wie z. B. Betriebsräume, Lagerräume oder Ausstellungsräume. Dies gilt auch dann, wenn diese ihrer Lage nach mit dem Wohnraum des Stpfl. verbunden und so in dessen häusliche Sphäre eingebunden sind.

Hinsichtlich der Abgrenzung zwischen einem häuslichen Arbeitszimmer (mit begrenzter Abzugsfähigkeit der Kosten) und betrieblichen Räumen (grds. ohne Abzugsbeschränkung) können folgende Beispiele genannt werden:

Dem Grunde nach liegt in folgenden Fällen ein häusliches Arbeitszimmer vor	Kein häusliches Arbeitszimmer, sondern betrieblich genutzte Räume
– häusliches Büro eines selbstständigen Handelsvertreters, eines selbstständigen Übersetzers oder eines selbstständigen Journalisten	– Eine Arzt-, Steuerberater- oder Anwaltspraxis grenzt an das Einfamilienhaus an oder befindet sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung, wenn diese Räumlichkeiten für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet und z. B. bei häuslichen Arztpraxen für Patientenbesuche und -untersuchungen eingerichtet sind.
– häusliches, ausschließlich betrieblich genutztes Musikzimmer eines freiberuflich tätigen Konzertpianisten, in dem dieser Musikunterricht erteilt	– In einem Geschäftshaus befinden sich neben der Wohnung des Bäckermeisters die Backstube, der Verkaufsraum, ein Aufenthaltsraum für das Verkaufspersonal und das Büro, in dem die Buchhaltungsarbeiten durchgeführt werden. Das Büro ist in diesem Fall auf Grund der Nähe zu den übrigen Betriebsräumen nicht als häusliches Arbeitszimmer zu werten.
– bei einem Raum, in dem der Stpfl. einen Telearbeitsplatz unterhält und der dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entspricht	

Dem Grunde nach liegt in folgenden Fällen ein häusliches Arbeitszimmer vor	Kein häusliches Arbeitszimmer, sondern betrieblich genutzte Räume
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Im Keller ist ein Raum belegen, der z. B. als Lager für Waren und Werbematerialien genutzt wird und damit keine (Teil-)Funktionen erfüllt, die typischerweise einem häuslichen Arbeitszimmer zukommen.</li> </ul>

**Handlungsempfehlung:**

Im ersten Schritt ist also sehr sorgfältig zu prüfen, ob ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt. Insoweit ist eine Dokumentation anzuraten, damit dies auf Anfrage gegenüber dem Finanzamt nachgewiesen werden kann.

**Häusliches Arbeitszimmer: Betroffene Aufwendungen**

- Zu den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gehören zunächst die Aufwendungen für die Ausstattung des Zimmers, wie z. B. Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen.
- Einrichtungsgegenstände, die zugleich Arbeitsmittel sind, wie z. B. der Schreibtisch oder Bürostuhl und Regale oder Aktenschränke sind nicht erfasst, sondern als Arbeitsmittel nach den allgemeinen Regeln steuerlich anzusetzen. Auch beruflich/betrieblich veranlasste Aufwendungen für Telefon/Internet fallen nicht unter die Kosten des Arbeitszimmers.
- Daneben sind die auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Anteile an den Gesamtaufwendungen für die Wohnung oder für das Gebäude anzusetzen, wie z. B. für Miete, Gebäude-AfA, Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind, Aufwendungen für Wasser und Energie, Reinigungsaufwendungen, Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen. Insoweit ist eine Aufteilung nach qm Wohnfläche vorzunehmen.
- Abzugsfähig sind auch Renovierungsaufwendungen betreffend das Arbeitszimmer selbst. Renovierungskosten, die das Haus bzw. die Wohnung insgesamt betreffen, wie z. B. Reparatur des Daches oder Erneuerung der Heizung, können anteilig (nach qm Wohnfläche) angesetzt werden.
- Aufwendungen für Luxusgegenstände wie z. B. Kunstgegenstände, die vorrangig der Ausschmückung des häuslichen Arbeitszimmers dienen, sind steuerlich nicht abzugsfähig.

**Hinweis:**

Anstatt der Berücksichtigung der tatsächlich angefallenen und nachgewiesenen Kosten kann wahlweise die Jahrespauschale i. H. v. 1 260 € angesetzt werden. Diese ist unabhängig von den tatsächlichen Kosten, der Ansatz erfolgt also auch dann, wenn die Kosten geringer sind. Diese Pauschale ermäßigt sich um jeweils  $\frac{1}{12}$  für Monate, in denen das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet – insoweit kann dann ggf. die Home-Office-Tagespauschale angesetzt werden. Aufwendungen für Arbeitsmittel sind nicht durch die Jahrespauschale abgegolten und können somit zusätzlich angesetzt werden.

**Häusliches Arbeitszimmer: Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung**

- Zwingende Voraussetzung für die Anwendung der Regelung zum steuerlichen Arbeitszimmer ist, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. bildet.
- Wird die gesamte berufliche und betriebliche Tätigkeit ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt, ist das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit des Stpfl. Dies betrifft beispielsweise Tele- und Heimarbeiter, die ihre Tätigkeit ausschließlich zu Hause ausüben, freiberufliche Schriftsteller, Journalisten, Übersetzer, Steuerberater, Rechtsanwälte, Architekten, Immobilienmakler, Ingenieure, Künstler.
- Wird die Tätigkeit teilweise außer Haus durchgeführt ("Außendienst"), so kommt es auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit an. Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt im Rahmen dieser Würdigung lediglich eine indizielle Bedeutung zu. So hat die Rechtsprechung einen Tätigkeitsmittelpunkt z. B. nicht anerkannt bei

- Lehrkräften – Tätigkeitsmittelpunkt ist die Schule,
- einer Produkt- und Fachberaterin, wenn die Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durch die Arbeit im Außendienst geprägt ist,
- einem Handelsvertreter, der nahezu werktäglich von 7 bis 21 Uhr im Außendienst tätig ist,
- einem Hochschullehrer und einem Richter,
- Berufsbetreuern.
- **Übt ein Stpfl. mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten** nebeneinander aus, lassen sich grds. drei Fallgruppen unterscheiden:
  - Bilden bei allen Erwerbstätigkeiten – jeweils – die im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Arbeiten den qualitativen Schwerpunkt, so liegt dort auch der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit.
  - Bilden hingegen die außerhäuslichen Tätigkeiten – jeweils – den qualitativen Schwerpunkt der Einzeltätigkeiten oder lassen sich diese keinem Schwerpunkt zuordnen, so kann das häusliche Arbeitszimmer auch nicht durch die Summe der darin verrichteten Arbeiten zum Mittelpunkt der Gesamttätigkeit werden.
  - Bildet das häusliche Arbeitszimmer den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer einzelnen Tätigkeit, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen Tätigkeiten des Stpfl., ist regelmäßig davon auszugehen, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Gesamttätigkeit bildet. Insoweit kommt es allerdings auf den Einzelfall an.

#### **Häusliches Arbeitszimmer: weitere Einzelfragen**

- **Übt ein Stpfl. mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus** und bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, so sind die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer oder die wahlweise in Anspruch genommene Jahrespauschale entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. Die FinVerw lässt es aus Vereinfachungsgründen aber auch zu, wenn der Stpfl. die Aufwendungen oder die Jahrespauschale insgesamt nur einer Tätigkeit zuordnet. Insgesamt kann die Jahrespauschale aber auch in diesen Fällen nur einmal angesetzt werden und nicht je Tätigkeit.
- **Nutzen mehrere Personen**, wie z. B. Ehegatten, ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam, so gilt:
  - Die Voraussetzungen für die Geltendmachung des häuslichen Arbeitszimmers sind für jede Person gesondert zu prüfen. Liegen diese Voraussetzungen jeweils vor, kann jeder das häusliche Arbeitszimmer Nutzende die Aufwendungen abziehen, die dieser getragen hat.
  - Die Jahrespauschale ist personenbezogen anzuwenden. Eine Verteilung der Pauschale auf die nutzenden Personen erfolgt nicht.
- **Ändern sich die Nutzungsverhältnisse** innerhalb eines Wirtschafts- oder Kalenderjahres, können nur die auf den Zeitraum entfallenden Aufwendungen abgezogen werden, in dem das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Dementsprechend ermäßigt sich auch die Jahrespauschale von 1 260 € für jeden vollen Kalendermonat, in dem das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, um ein Zwölftel. Für den Zeitraum, in dem das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, kommt ggf. ein Abzug der Tagespauschale von 6 € je Kalendertag (siehe nachstehend) in Betracht.
- Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer oder die Jahrespauschale können in **Zeiten der Nichtbeschäftigung** (z. B. Erwerbslosigkeit, Mutterschutz, Elternzeit) nach den Regeln zu vorweggenommenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit dem Stpfl. der Abzug der Aufwendungen oder der Jahrespauschale auch unter den zu erwartenden Umständen der späteren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zustehen würde. Insoweit bestehen dann keine Unterbrechungszeiten.

#### **Abzug der Tagespauschale**

- Die Tagespauschale kann für jeden Kalendertag abgezogen werden, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird. In diesen Fällen kommt es für den Abzug nicht darauf an, ob dem Stpfl. ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Eine Auswärtstätigkeit am selben Tag ist unschädlich, wenn der Stpfl. an diesem Tag seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit zeitlich überwiegend in der häuslichen Wohnung ausübt. Überwiegt dagegen zeitlich die Auswärtstätigkeit, so kann für diesen Tag keine Tagespauschale angesetzt werden.
- Die Tagespauschale beträgt 6 € pro Kalendertag, höchstens 1 260 € im Jahr. Kosten für Arbeitsmittel sind hiermit nicht erfasst, sondern können daneben geltend gemacht werden.
- Übt der Stpfl. mehrere Tätigkeiten aus, so gilt, dass die Tagespauschale von 6 € sich auf den Kalendertag bezieht und sich auch dann nicht erhöht, wenn an einem Kalendertag verschiedene betriebliche oder berufliche Betätigungen ausgeübt werden, für die jeweils die Abzugsvoraussetzungen vorliegen. In diesem Fall kann der Stpfl. aus Vereinfachungsgründen auf eine Aufteilung der Tagespauschale auf die verschiedenen Tätigkeiten verzichten und diese insgesamt einer Tätigkeit zuordnen, für die die Voraussetzungen für den Abzug der Tagespauschale vorliegen.
- Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung und wird der Stpfl. auch in der häuslichen Wohnung tätig, ist ein Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig, wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. Dies betrifft z. B. regelmäßig Lehrer an Schulen.
- Können für eine Zweitwohnung Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung steuerlich abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden, ist ein Abzug der Tagespauschale nicht zulässig. Wird dagegen die betriebliche oder berufliche Tätigkeit am Ort des eigenen Hausstandes ausgeübt, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, soweit die weiteren Abzugsvoraussetzungen vorliegen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die Kalendertage, an denen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Tagespauschale erfüllt sind, müssen vom Stpfl. aufgezeichnet und in geeigneter Form glaubhaft gemacht werden. Besondere Anforderungen werden an diese Aufzeichnungen nicht gestellt.

## **5 Steuer- und beitragsfreie "Inflationsausgleichsprämie" von bis zu 3 000 € weiter möglich**

Zur Milderung der Folgen der stark gestiegenen Preise hat der Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen, dass Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern eine steuer- und beitragsfreie "Inflationsausgleichsprämie" von bis zu 3 000 € zahlen können. Steuerfrei sind Leistungen im Zeitraum vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024. Die Steuerfreiheit von max. 3 000 € je Dienstverhältnis gilt jahresübergreifend. Es ist daher unerheblich, ob der Arbeitgeber in diesem Zeitraum seine Leistung in einem Betrag oder verteilt in mehreren Zahlungen erbringt. Bestehen in dem Begünstigungszeitraum mehrere Dienstverhältnisse, so kann die Prämie mehrfach (je Dienstverhältnis bis zu 3 000 €) in Anspruch genommen werden. Für den Arbeitgeber liegen insoweit steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben vor.

Die Nutzung des Steuerfreibetrags ist im Grundsatz für die Arbeitgeber freiwillig. Eine solche "Inflationsausgleichsprämie" kann ggf. tarifvertraglich vereinbart werden. Die Steuerfreiheit kommt nur auf Arbeitgeberleistungen zur Anwendung, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Ausgeschlossen ist die Steuerfreiheit also z. B. im Falle einer Gehaltsumwandlung oder bei der Abgeltung angesamelter Überstunden. Auch bei dauerhaften Lohnerhöhungen findet die Steuerfreiheit keine Anwendung, da nur Zusatzleistungen begünstigt sind. Möglich ist es aber, z. B. ein freiwilliges Weihnachtsgeld als steuerfreie "Inflationsausgleichsprämie" auszusahlen.

An den Zusammenhang zwischen Leistung und Preissteigerung werden keine besonderen Anforderungen gestellt. Es genügt der Bezug auf die Steuerbefreiungsvorschrift in der Lohnabrechnung.



### **Handlungsempfehlung:**

Aktuell und noch bis zum 31.12.2024 besteht somit die Möglichkeit, den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn eine solche steuer- und abgabenfreie Prämie zu gewähren. Dies kann auch gestreckt über mehrere Monate erfolgen.

## **6 Firmenwagenüberlassung: Berücksichtigung vorteilsmindernder Aufwendungen**

Der BFH hat präzisiert, in welchen Fällen bei der Firmenwagenbesteuerung vorteilsmindernde Aufwendungen berücksichtigt werden können. Im Streitfall wurden dem Stpfl. zwei Firmenwagen zur dienstlichen und privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Der geldwerte Vorteil für die Nutzung der Fahrzeuge für außerdienstliche Fahrten wurde nach der 1 %-Regelung für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte nach der 0,03 %-Methode ermittelt. In der Einkommensteuererklärung machte der Stpfl. Aufwendungen i. H. v. 645,16 € als Minderung des geldwerten Vorteils aus der Fahrzeugüberlassung geltend. Diese Aufwendungen entfielen auf die Absetzung für Abnutzung (AfA) für die Garage auf dem Privatgrundstück, in der die beiden überlassenen Fahrzeuge eingestellt worden waren.

Diese Minderung des geldwerten Vorteils lehnte das Finanzamt ab, was nun der BFH bestätigte. Hierzu führt das Gericht aus:

- Der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung des Firmenwagens kann entweder nach der 1 %-Regelung oder mittels Fahrtenbuchmethode ermittelt werden. Beide vom Gesetz vorgegebenen Alternativen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens regeln einheitlich und abschließend, welche Aufwendungen von dem gefundenen Wertansatz erfasst und in welchem Umfang die dem Stpfl. hieraus zufließenden Sachbezüge abgegolten werden.
- Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung, d. h. für die Nutzung zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, eines betrieblichen Kraftfahrzeugs ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung, da insoweit der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer keinen Vorteil zuwendet.
- An einem steuerbaren Vorteil des Arbeitnehmers fehlt es auch, soweit der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (nutzungsabhängige) Kraftfahrzeugkosten übernimmt. Hierunter fallen z. B. nach der tatsächlichen Nutzung des Kraftfahrzeugs bemessene Kilometerpauschalen und Leasingraten, Treibstoffkosten und Versicherungsbeiträge. Auch wird der geldwerte Vorteil aus der Nutzungsüberlassung gemindert, wenn der Arbeitnehmer zeitraumbezogene Einmalzahlungen für die außerdienstliche Nutzung leistet oder einen Teil oder die gesamten Anschaffungskosten für den betrieblichen Pkw übernimmt.
- Vorliegend mindert die Garagen-AfA den geldwerten Vorteil aus der Überlassung der betrieblichen Fahrzeuge aber nicht, weil es an einer rechtlichen Verpflichtung des Stpfl. gegenüber seinem Arbeitgeber fehlt, die Fahrzeuge in der Garage unterstellen zu müssen. Vorteilsmindernde Nutzungsentgelte sind nur solche Aufwendungen, die (einschließlich der vom Arbeitnehmer zu tragenden Anschaffungskosten) für die Überlassung und Inbetriebnahme des Dienstwagens vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber zu leisten sind. Der Arbeitnehmer muss sich insoweit gegenüber dem Arbeitgeber zur Tragung bestimmter Aufwendungen für das überlassene Fahrzeug verpflichten. Dies ist vorliegend aber nicht gegeben. Das Merkblatt des Arbeitgebers zur "Besteuerung der privaten Geschäftsfahrzeugnutzung" enthielt nur die allgemein gehaltene Vorgabe, das Geschäftsfahrzeug sorgfältig und unter Beachtung der Betriebsanleitung zu behandeln.
- Bei der Garagen-AfA liegt auch keine vorteilsmindernde Einzelausgabe vor. Für die Anerkennung vorteilsmindernder Einzelausgaben und Fahrzeugkosten ist wie bei Nutzungsentgelten aber zusätzlich erforderlich, dass diese Kosten vom Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber "übernommen" werden, was eine arbeitsvertragliche oder andere arbeits- oder dienstrechtliche Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über die Kostentragung erfordert.

### **Handlungsempfehlung:**

Trägt der Arbeitnehmer bestimmte Kosten des ihm zur Privatnutzung überlassenen Fahrzeugs, so muss dies mit dem Arbeitgeber vereinbart werden. Auch Garagen- und Stellplatzmieten können

vorteilmindernde Aufwendungen darstellen, sofern eine Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über die Kostentragung getroffen wird.

## 7 Sachbezugswerte für 2024

Werden den Arbeitnehmern kostenlos oder **verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung gestellt**, liegen sog. Sachbezüge vor. Diese sind Teil des Arbeitslohns und deshalb als "geldwerter Vorteil" steuer- und sozialversicherungspflichtig. Zu bewerten sind diese Sachbezüge nach den Ansätzen der Sozialversicherungsentgeltverordnung. Die Sachbezugswerte entwickeln sich wie in der Übersicht "Sachbezugswerte" dargestellt.

Übersicht: Sachbezugswerte

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
			monatlich	täglich	monatlich	täglich
2024	313,00 €	278,00 €	65,00 €	2,17 €	124,00 €	4,13 €
2023	288,00 €	265,00 €	60,00 €	2,00 €	114,00 €	3,80 €

### Handlungsempfehlung:

Wegen der vergleichsweise geringen Sachbezugswerte kann es günstiger sein, wenn statt Barlohn Sachbezüge, z. B. in Form von Restaurantgutscheinen, an die Arbeitnehmer ausgegeben werden. Sachbezüge sind (insgesamt) bis zu einer Freigrenze von 50,00 € je Monat lohnsteuerfrei und unterliegen auch nicht der Sozialversicherungspflicht. Im Einzelfall sollte die Umsetzung einer solchen Gestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen, da die Anerkennung von Sachbezügen an enge Bedingungen geknüpft ist.

## 8 Gesetzlicher Mindestlohn steigt zum 1.1.2024 auf 12,41 € und Anhebung der Minijobgrenze

Der gesetzliche Mindestlohn steigt zum 1.1.2024 auf 12,41 € pro Stunde. Das hat auch Auswirkungen auf die Geringfügigkeitsgrenze (Minijob) und den Übergangsbereich:

- Auf Grund der dynamischen Bindung der Geringfügigkeitsgrenze an den Mindestlohn erhöht sich ab dem 1.1.2024 die Geringfügigkeitsgrenze auf 538 €
- Entsprechend verändert sich auch die maximal zulässige Überschreitung der Minijobgrenze. Seit Oktober 2022 darf die Minijobgrenze innerhalb eines Zeitjahres nur noch in bis zu zwei Kalendermonaten überschritten werden. Minijobber dürfen in einem Kalendermonat maximal das Doppelte der Minijobgrenze verdienen. Ab 2024 sind dies dann 1 076 €. Auf das ganze Jahr gesehen ist es erlaubt, in begründeten Ausnahmefällen maximal das 14-fache der Minijobgrenze zu verdienen, sodass diese maximal 7 532 € im Jahr (aktuell: 7 280 €) verdienen dürfen.
- Der Übergangsbereich geht ab 1.1.2024 von 538,01 € bis 2 000 €

### Handlungsempfehlung:

Bei Minijobbern ist mithin die arbeitsrechtliche Vereinbarung zu überprüfen. Die entsprechende Erhöhung der Geringfügigkeitsgrenze führt dazu, dass Minijobber bei Vergütung nach dem Mindestlohn auch in 2024 unverändert 43 Stunden pro Monat arbeiten können. Somit führt die Erhöhung des Mindestlohns nicht zum Erfordernis der Anpassung der Arbeitszeit. Allerdings muss die Entlohnung entsprechend angepasst werden.

Daneben ist bei Minijobbern das Auslaufen der **Übergangsregelung** zu beachten. Zum 1.10.2022 wurde die Minijobgrenze von 450 € auf 520 € angehoben. Diese Anhebung der Geringfügigkeitsgrenze wurde von einer Übergangsregelung für den Lohnbereich zwischen 451 € und 520 € begleitet. Personen, die am 30.9.2022 in einer mehr als geringfügigen Beschäftigung versicherungspflichtig waren und seit dem 1.10.2022 aber unter die Geringfügigkeitsgrenze fallen, bleiben in dieser Beschäftigung längstens bis zum 31.12.2023 versicherungspflichtig, solange das Arbeitsentgelt 450 € übersteigt. Insoweit besteht nun spätestens zum 1.1.2024 die Notwendigkeit einer Anpassung des Lohns über die dann

bestehende Geringfügigkeitsgrenze von 538 €, damit eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung erhalten bleibt. Der Lohn muss ab dem 1.1.2024 also auf monatlich mindestens 538,01 € angepasst werden.

**Hinweis:**

Allerdings ist zu beachten, dass es etliche **Branchen-Mindestlöhne** gibt. Diese werden von Gewerkschaften und Arbeitgebern in einem Tarifvertrag ausgehandelt und von der Politik für allgemeinverbindlich erklärt. Branchen-Mindestlöhne gelten für alle Betriebe der Branche – auch für die, die nicht tarifgebunden sind. Zum 1.1.2024 werden verschiedene Mindestlöhne nach oben angepasst, so z. B. im Elektrohandwerk, in der Gebäudereinigung und im Maler- und Lackiererhandwerk.

**9 Einbringung einer Abfindungszahlung in ein Wertguthaben: regelmäßig noch keine Lohnsteuerpflicht**

Vielfach sind Umstrukturierungen, Standortschließungen oder -verlagerungen damit verbunden, dass ausscheidenden Mitarbeitern umfangreiche Abfindungszahlungen angeboten werden. Dies ist für die ausscheidenden Mitarbeiter zwar oftmals finanziell attraktiv, führt aber regelmäßig zu hohen Steuerzahlungen. Insoweit kommt zwar grds. bei der Berechnung der Lohnsteuer die 1/5-Reglung zur Anwendung, diese entfaltet aber bei Stpfl., die über höhere Einkommen verfügen, oftmals keine oder keine maßgebliche Entlastung. Ein gerade bei älteren Arbeitnehmern sehr beliebtes Modell zur Optimierung der Lohnsteuerbelastung ist die Übertragung der Abfindungszahlung in ein Wertguthabekonto zur Finanzierung eines Vorruhestandes. Diese Gestaltung ist als "Mannheimer Modell" bekannt. Bei diesem Modell wird eine Einmalzahlung einem Wertguthaben zugeführt und dieses bei Ausscheiden des Arbeitnehmers auf die DRV Bund übertragen. Das Freistellungsgehalt zur Finanzierung eines Vorruhestandes wird monatlich bei der DRV Bund abgerufen.

Unterschiedlich wird die Frage beantwortet, ob dieses Modell sozialversicherungsrechtlich so zulässig ist. Als problematisch stellte sich diese Frage aber v.a. für die lohnsteuerliche Behandlung heraus. So hatte das FG Berlin-Brandenburg für einen solchen Fall entschieden, dass Abfindungen, die aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt würden und auf ein Wertguthaben transferiert werden, mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über den Betrag als zugeflossen gelten würden und damit der Lohnsteuer unterliegen. Dieser Sichtweise hat nun aber der BFH in dem Revisionsverfahren ausdrücklich widersprochen. Der BFH hat klargestellt, dass dem Arbeitnehmer Arbeitslohn (im Streitfall eine Entlassungsentschädigung) auch dann nicht zufließt, wenn die Vereinbarung über die Zuführung zu einem Wertguthaben des Arbeitnehmers oder die vereinbarungsgemäße Übertragung des Wertguthabens auf die DRV Bund sozialversicherungsrechtlich unwirksam sein sollten, soweit alle Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Damit wird diese Vorgehensweise zur Erreichung eines Aufschubs der Lohnsteuerbelastung auf die Abfindung bestätigt und kann in der Praxis eingesetzt werden.

**Hinweis:**

Die Arbeitgeberpflichten zur Einbehaltung und Abführung der bis dahin nicht erhobenen Lohnsteuer treffen die DRV Bund, sobald das Wertguthaben in Anspruch genommen wird.

---

**Für Unternehmer und Freiberufler**

---

**10 Wachstumschancengesetz: Geplante Verbesserung der Abschreibungsbedingungen**

Mit dem Wachstumschancengesetz, welches sich aktuell in der parlamentarischen Beratung befindet, sollen die Abschreibungsbedingungen für **bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens** deutlich verbessert werden. Vorgesehen sind folgende Änderungen:

Regelung	Aktuelle Regelung	geplant nach Wachstumschancengesetz
lineare AfA	lineare AfA über die ND	(keine Änderung)

Regelung	Aktuelle Regelung	geplant nach Wachstumschancengesetz
degressive AfA	ausgelaufen – letztmals für Investitionen bis 31.12.2022	Wiedereinführung mit dem 2,5-fachen des linearen AfA-Satzes, max. 25 % für Anschaffung/Herstellung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.1.2025
Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter	GWG-Grenze: 800 €– wahlweise an Stelle der linearen oder degressiven AfA	Anhebung der GWG-Grenze auf 1 000 € für Anschaffung/Herstellung/Einlage nach dem 31.12.2023
Sammelposten	AK/HK von 250 € bis 1 000 € und Auflösung über fünf Jahre	AK/HK von 250 € bis 5 000 € und Auflösung über drei Jahre für Anschaffung/Herstellung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.1.2025
Computerhard- und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung	ND kann (Wahlrecht) mit einem Jahr angesetzt werden, volle Jahres-AfA im Jahr der Anschaffung	(unverändert)
Sonderabschreibung für kleinere Unternehmen	Sonderabschreibung 20 %	Sonderabschreibung 50 % bei Anschaffung/Herstellung nach dem 31.12.2023

Insbesondere soll die **degressive Abschreibung** wieder eingeführt werden für Wirtschaftsgüter, die nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.1.2025 angeschafft oder hergestellt worden sind bzw. werden. Durch die degressive Abschreibung können im Vergleich zur linearen AfA in den ersten Jahren der Investition höhere Steuerminderungseffekte erzielt werden. Im Hinblick auf die Wiedereinführung der degressiven AfA ist insbesondere der Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsgutes von Bedeutung. Der Anschaffungszeitpunkt wird allg. als der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums angenommen. Ist vertraglich oder gesetzlich eine Abnahme des erworbenen Wirtschaftsguts vorgesehen, so geht das wirtschaftliche Eigentum erst mit dieser über.

Insbesondere die beabsichtigte Ausweitung des Anwendungsbereichs der **Sammelabschreibung** kann in vielen Fällen zu einer deutlichen Vereinfachung führen. Die insoweit erfassten Wirtschaftsgüter brauchen insbesondere in der Folgezeit nicht weiter verfolgt zu werden, sodass keine Abgangsbuchungen erfolgen müssen. Allerdings kann der Stpfl. das Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens nur für alle im Wirtschaftsjahr vom Regelungsbereich betroffenen Wirtschaftsgüter einheitlich ausüben. Wird der Sammelposten gebildet, gilt dann für die verbleibende Sofortabzugsmöglichkeit für geringwertige Wirtschaftsgüter nicht die 800 €/1 000 €-Grenze, sondern die 250 €-Grenze.

Nach wie vor lässt es die FinVerw zu, dass die Nutzungsdauer bestimmter **Computerhardware und Software** zur Dateneingabe und -verarbeitung – im Rahmen der normalen AfA-Regeln – mit einem Jahr angesetzt werden kann. Der Ansatz einer Nutzungsdauer von einem Jahr ist keine Verpflichtung. Vielmehr können die Wirtschaftsgüter auch entsprechend der amtlichen AfA-Tabellen über eine Nutzungsdauer von drei Jahren abgeschrieben werden. Nach Ansicht der FinVerw besteht insoweit keine Bindung an die handelsrechtliche Vorgehensweise.

Besonders deutlich soll die **Sonderabschreibung für kleinere Unternehmen** aufgewertet werden. Insoweit soll für Anschaffungen/Herstellungen nach dem 31.12.2023 eine Abschreibung von bis zu 50 % (neben der laufenden AfA) zugelassen werden. Aktuell beläuft sich die Sonderabschreibung auf 20 %. Die Möglichkeit der Sonderabschreibung ist allerdings nur dann eröffnet, wenn im Jahr vor der Anschaffung/Herstellung die im Gesetz genannte Gewinngrenze von 200 000 € nicht überschritten wird. Diese Gewinngrenze ist im Rahmen der Bilanzpolitik zu beachten.

#### Hinweis:

Diese Regelungen gelten ausschließlich für die steuerliche Gewinnermittlung. In der Handelsbilanz ist dagegen die Abschreibung planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer vorzunehmen. Weitere Vorgaben existieren für die Handelsbilanz nicht. Insoweit besteht auch keine Bindung zwischen Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung. Somit kann dem jeweiligen Ziel der Rechnungslegung entsprechend die Abschreibung gewählt werden. Vielfach ist aber auch eine identische Abschreibung zulässig.

### Hinweis:

Das Gesetzgebungsverfahren zum Wachstumschancengesetz ist aktuell noch nicht abgeschlossen, sodass sich noch Änderungen ergeben können. Soweit die Regelungen erst zum 1.1.2024 in Kraft treten sollen, ist aktuell zu überprüfen, ob anstehende Investitionen erst nach dem 31.12.2023 erfolgen, um die verbesserten Abschreibungsbedingungen nutzen zu können. Insbesondere gilt dies im Hinblick auf die Sonderabschreibung für kleinere Unternehmen. Hierbei muss dann auf die Einhaltung der Gewinngrenze von 200 000 € in 2023 geachtet werden, damit in 2024 der Anwendungsbereich dieser Regelung eröffnet ist. Insoweit ist allerdings auch ein eventuell zuvor gebildeter Investitionsabzugsbetrag in die Überlegung einzubeziehen. Nur wenn sich der begünstigte Investitionszeitraum auch auf 2024 erstreckt, sollte ein Verschieben der Investition auf Anfang 2024 erfolgen, da ansonsten der gebildete Investitionsabzugsbetrag mit Gewinn- und Zinsfolgen aufzulösen wäre.

## 11 Wachstumschancengesetz: Geplante Klimaschutz-Investitionsprämie

Die im Koalitionsvertrag der Bundesregierung angekündigte Investitionsprämie für Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter soll nun umgesetzt werden. Dies ist sachlich allerdings begrenzt auf Investitionen in den Klimaschutz. Auch erfolgt die Umsetzung nicht wie angekündigt als "Superabschreibung", sondern als Investitionsprämie, was für Stpfl. noch attraktiver ist, da die Ausgestaltung nun gewinnunabhängig erfolgen soll, also auch Unternehmen mit geringen Gewinnen oder gar Verlusten davon profitieren können. Diese Klimaschutz-Investitionsprämie tritt neben andere Förderungen, z. B. Förderprogramme, die über die KfW oder die BAFA abgewickelt werden. Ausgeschlossen ist die Klimaschutz-Investitionsprämie dann, wenn für die Investitionen bereits andere Förderprogramme in Anspruch genommen werden. Insoweit ist dann abzuwägen, welche Förderung sinnvoller ist.

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

Die **begünstigten Klimaschutzinvestitionen** sind aus Gründen des europäischen Beihilferechts an Art. 38 "Investitionsbeihilfen für andere Energieeffizienzmaßnahmen als in Gebäuden" der AGVO (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung) ausgerichtet. Insoweit bedarf es dann keiner Einzelprüfung nach dem europäischen Beihilferecht. Im Einzelnen ist vorgesehen:

- Begünstigt sollen sein die Anschaffung/Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten an solchen Wirtschaftsgütern. Ausdrücklich nicht begünstigt sind Investitionen in Kraft-Wärme-Kopplung, für Fernwärme und/oder Fernkälte und für Energieanlagen, die mit fossilen Brennstoffen, einschließlich Erdgas, betrieben werden. Ausgeschlossen sind also insbesondere auch Maßnahmen an Gebäuden.
- Die Investition muss zur Umsetzung eines "Einsparkonzepts" dienen, welches die wesentlichen Anforderungen an ein Energieaudit nach DIN EN 16247-1 erfüllt und von einem qualifizierten Energieberater/Energiemanager erstellt wurde ("Energieeffizienz-Investitionen").
- Weiterhin muss die Investition dazu dienen, 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.

Der **Förderzeitraum** beginnt am 1.3.2024 und endet am 31.12.2029.

Die **Förderung** beträgt 15 % der förderfähigen Anschaffungs-/Herstellungskosten. Förderfähig sind im Begünstigungszeitraum maximal Anschaffungs-/Herstellungskosten i. H. v. 200 Mio. €. Gemäß Art. 4 Abs. 1 Buchst. s AGVO darf einem Unternehmen (i. S. d. Beihilferechts) je Investitionsvorhaben maximal 30 Mio. € an Beihilfe für den Umweltschutz gewährt werden. Auf Grund dieser Vorgabe muss sichergestellt werden, dass für ein Investitionsvorhaben die Investitionsprämie einschließlich weiterer für das Vorhaben gewährter Beihilfen diesen Maximalbetrag nicht übersteigt. Die Investitionsprämie **wird auf Antrag** des Stpfl. gewährt. Der Antrag ist unabhängig von der Steuererklärung zu stellen.

**Hinweis:**

Diese Investitionsprämie dürfte im Ergebnis dann zur Anwendung kommen, wenn z. B. ein Produktionsbetrieb bestimmte Anlagen auf neue Energieformen umstellt oder insgesamt energieeffizienter gestaltet wird. Insoweit ist der Anwendungsbereich breit. Auch ist das Verfahren der Beantragung und Gewährung vergleichsweise einfach: Es bedarf vor der Investition keines Antrags. Ausreichend ist vielmehr, wenn nach Abschluss der Investition das entsprechende Einsparkonzept vorgelegt und die Investition nachgewiesen wird. Die Förderung kann z. B. auch dann sinnvoll sein, wenn andere Fördermöglichkeiten nicht mehr erreicht werden können, z. B., weil Fördertöpfe bereits ausgeschöpft sind. Im Hinblick auf das vorgesehene Inkrafttreten nach dem 29.2.2024 kann im Einzelfall ein Aufschieben von Investitionen zu prüfen sein.

**12 Corona-Wirtschaftshilfen: Längere Fristen für Schlussabrechnungen der Überbrückungs-, November- und Dezemberhilfen**

Unternehmen, die Überbrückungshilfen oder November- und Dezemberhilfe erhalten haben, müssen eine Schlussabrechnung einreichen. Auf Grundlage der tatsächlichen Umsatzzahlen und Fixkosten erfolgt dann durch die Bewilligungsstelle im Schlussbescheid eine endgültige Mitteilung der Förderhöhe. Das kann je nach gewählten Programmen zu einer Bestätigung der erhaltenen Mittel oder zu einer Nach- oder Rückzahlung führen. Die Einreichungsfrist der Schlussabrechnung der Corona-Hilfen endete am 31.10.2023. Sofern von Unternehmen dennoch bisher keine Schlussabrechnung eingereicht wurde, ist dies schnellstmöglich nachzuholen. Für prüfende Dritte steht das digitale Antragsportal innerhalb einer Nachfrist bis zum 31.1.2024 für Einreichungen zur Verfügung. Im Einzelfall kann bis dahin eine Verlängerung der Schlussabrechnung über prüfende Dritte bis zum 31.3.2024 beantragt werden.

**Handlungsempfehlung:**

Die Schlussabrechnung ist zwingend. Ansonsten werden die bislang (vorläufig) ausgezahlten Hilfen zurückgefordert.

**13 Strompreispaket für produzierende Unternehmen – Entlastung stromintensiver Unternehmen**

Von der Bundesregierung wurden zusätzliche Entlastungen für Unternehmen beschlossen. Im Kern sind zwei Maßnahmen vorgesehen:

- **Für alle Unternehmen des produzierenden Gewerbes:** Für das produzierende Unternehmen soll die Stromsteuer deutlich abgesenkt werden und zwar zunächst für die Jahre 2024 und 2025. Eine zeitliche Weiterführung für die Jahre 2026 bis 2028 steht unter dem Vorbehalt der Finanzierungsmöglichkeit aus dem laufenden Bundeshaushalt. Konkret soll die Stromsteuer von 1,537 ct/kWh auf das EU-zulässige Mindestmaß von 0,05 ct/kWh gesenkt werden. Der Spitzenausgleich, der die energieintensiven Unternehmen bislang weitgehend von der Stromsteuer befreit hat, wird dadurch entbehrlich. Mit dieser Absenkung der Stromsteuer werden produzierende Unternehmen jedweder Größenklasse und Branche bei den Stromkosten entlastet.
- **Für besonders energieintensive Unternehmen:** Darüber hinaus ist für besonders energieintensive Betriebe eine weitergehende Entlastung vorgesehen dadurch, dass die Strompreiskompensation verlängert und für rund 90 besonders stromintensive Unternehmen um eine weitere Komponente ergänzt werden soll.

**Hinweis:**

Die gesetzliche Umsetzung steht noch aus, sodass der genaue Anwendungsbereich dieser Entlastungen noch offen ist. Daneben ist darauf hinzuweisen, dass diese Entlastungen neben die bereits umgesetzten Maßnahmen treten, nämlich die Abschaffung der EEG-Umlage und der Bundeszuschuss zu den Netzentgelten.

**14 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Restaurationsleistungen läuft nach derzeitigem Stand am 31.12.2023 aus**

Seit der Corona-Zeit gilt für Restaurations- und Verpflegungsleistungen (mit Ausnahme der Abgabe von Getränken) der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 %. Nach derzeitigem

Gesetzesstand läuft diese Regelung mit dem 31.12.2023 aus, sodass dann auf diese Leistungen wieder der reguläre Umsatzsteuersatz von 19 % zur Anwendung kommt.

**Handlungsempfehlung:**

Sollte der Gesetzgeber nicht eine erneute Verlängerung beschließen, müssen betroffene Unternehmer sich hierauf einstellen. Insoweit sind dann ab dem 1.1.2024 in den Kassen und Rechnungsprogrammen hinterlegte Preise zu ändern. Ggf. 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 würde dann 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.

## 15 Umsatzsteuerliche Organschaft: Rechtsunsicherheit nur teilweise geklärt

Die inländische Regelung zur umsatzsteuerlichen Organschaft, also die zusammengefasste steuerliche Erfassung von mehreren rechtlich selbstständigen Unternehmen als ein Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinne stand grundsätzlich in Frage. Insbesondere die Vereinbarkeit der Bestimmung des Organträgers zum einzigen Steuerschuldner für die Umsätze der Organschaft mit dem Unionsrecht war strittig. Insoweit hat aber der EuGH mit der Entscheidung vom 1.12.2022 (Rechtssache C-141/20 "Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie") bestätigt, dass der nationale Gesetzgeber den Organträger zum einzigen Stpfl. einer Gruppe von Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, bestimmen kann, wenn der Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen.

Allerdings sind an das Merkmal der finanziellen Eingliederung als Voraussetzung für das Bestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft punktuell andere Anforderungen zu stellen als nach der bisherigen Rechtsprechung und Praxis. Dies stellt der BFH als Nachfolgeentscheidung zu der vorgenannten Entscheidung des EuGH) heraus. Zwar erfordert die **finanzielle Eingliederung** im Grundsatz, dass dem Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zusteht. Eine finanzielle Eingliederung liegt aber auch dann vor, wenn die erforderliche Willensdurchsetzung dadurch gesichert ist, dass der Gesellschafter zwar über nur 50 % der Stimmrechte verfügt, er aber eine Mehrheitsbeteiligung am Kapital der Organgesellschaft hält und er den einzigen Geschäftsführer der Organgesellschaft stellt.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist zu prüfen, ob nach dieser geänderten Rechtsprechung in bislang nicht angenommenen Fällen nun eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. Eine Äußerung der FinVerw zu dieser aktuellen Rechtsprechungsentwicklung liegt allerdings noch nicht vor.

Zu beachten ist, dass eine solche umsatzsteuerliche Organschaft stets und ohne Weiteres vorliegt, wenn ein Unternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Rechtsfolge ist insbesondere, dass dann nur der Organträger die Umsatzsteuer für die gesamte Organgruppe schuldet.

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

## 16 Umsatzsteuer: Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung

Nebenleistungen teilen umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung. Gelten für zwei Leistungen bei isolierter Betrachtung unterschiedliche Steuersätze oder ist eine Leistung steuerfrei gestellt, so folgt aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung die gleiche umsatzsteuerliche Behandlung von Haupt- und Nebenleistung; maßgebend ist insoweit die

umsatzsteuerliche Behandlung der Hauptleistung. Das bislang – auch von der FinVerw – angewendete Aufteilungsgebot ist nicht anzuwenden. Nach der EuGH-Rechtsprechung ist ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang nicht in eigenständige Leistungen aufzuteilen.

Vor diesem Hintergrund ist der Beschluss des BFH vom 17.8.2023 (Az. V R 7/23) als Folgeentscheidung zum Urteil des EuGH v. 4.5.2023 (Rechtssache C-516/21) zu beachten. Der EuGH hatte für den Streitfall entschieden, dass die Vermietung einer in einem Stallgebäude eingebauten Putenzuchtanlage wie die Gebäudevermietung steuerfrei ist, wenn es sich um eine Nebenleistung handelt, die **Vermietung von Gebäude und Betriebsvorrichtung** also eine einheitliche Leistung darstellt. Das Urteil reiht sich in die Entwicklung der Rechtsprechung ein. Es widerspricht aber der aktuellen Verwaltungsauffassung, wonach die Vermietung von Betriebsvorrichtungen immer steuerpflichtig ist, auch wenn es sich hierbei um eine Nebenleistung handelt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Eine Reaktion der FinVerw liegt noch nicht vor. In der Praxis sollte geprüft werden, welche Fälle hiervon betroffen sind und ob insoweit ggf. Vertragsanpassungen vorzunehmen sind. Aktuell dürfte in Bezug auf den Vorsteuerabzug auch ein Vertrauensschutz auf Grund der bestehenden Verwaltungsregelung bestehen.

Nach der nunmehrigen Rechtsprechung ist in solchen Fällen zunächst zu prüfen, ob es sich bei der Grundstücksvermietung zusammen mit der Überlassung von Betriebsvorrichtungen um eine einheitliche Leistung handelt. Ist das der Fall, bestimmt die Hauptleistung das steuerrechtliche Schicksal des einheitlichen Vorgangs. Im Streitfall war dies die Gebäudeverpachtung, sodass eine Separierung der Überlassung der Betriebsvorrichtungen nicht erfolgen konnte. In der Praxis können aber auch Fälle auftreten, bei denen die Überlassung der Betriebsvorrichtungen das dominierende Element darstellt.

### **17 Korrekturmöglichkeit bei unrichtigem Steuerausweis an Endverbraucher**

Die Ermittlung des richtigen Umsatzsteuersatzes oder die Anwendbarkeit einer Steuerbefreiungsvorschrift kann mitunter schwer zu beurteilen sein. Unterlaufen insoweit Fehler, stellt sich die Frage, ob im Nachhinein eine Berichtigung möglich ist. Insoweit ist zu beachten, dass der Unternehmer grds. die in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer schuldet, auch wenn die ausgewiesene Umsatzsteuer zu hoch berechnet ist. Gegenüber Unternehmern als Leistungsempfängern kann ggf. eine Berichtigung der ausgestellten Leistung erfolgen. Gegenüber Endverbrauchern ist dies regelmäßig nicht möglich. Über einen Fall der Abrechnung gegenüber Endverbrauchern hatte der EuGH zu entscheiden. Es ging um einen Unternehmer in Österreich, der in einer Vielzahl an Kassenzetteln (Kleinbetragsrechnungen) gegenüber Endverbrauchern eine zu hohe Umsatzsteuer ausgewiesen hatte. Nachdem der Unternehmer den Irrtum bemerkt hatte, berichtigte er die Umsatzsteuererklärung. Das Finanzamt lehnte dies ab, weil die Kleinbetragsrechnungen nicht berichtigt wurden.

Der EuGH gab mit Entscheidung vom 8.12.2022 (Rs. C-378/21) dagegen dem Unternehmer Recht. Die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer schuldet der Unternehmer dann nicht, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt. Bei Leistungserbringung an Endverbraucher ist dies nicht gegeben, da diese nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

#### **Handlungsempfehlung:**

In solchen Fällen ist also eine Korrektur der zu hoch in Rechnung gestellten Umsatzsteuer möglich. Soweit auch Rechnungen an Unternehmer erfolgten und eine Rechnungsberichtigung nicht erfolgte, schuldet der Unternehmer insoweit die zu hoch ausgewiesene Steuer. Insoweit muss der Unternehmer ggf. eine Schätzung vorlegen, welcher Teil der Leistungen definitiv an Endverbraucher erbracht wurde und welcher Teil an Unternehmer.

### **18 Erbschaftsteuerliche Begünstigung für Unternehmensvermögen erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand**

Die unentgeltliche Übertragung von unternehmerischen Vermögen in Form von Einzelunternehmen, Beteiligungen an Personengesellschaften und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind im Grundsatz nach wie vor schenkung-/erbschaftsteuerlich sehr stark privilegiert. Im günstigsten Fall kann eine völlige Steuerbefreiung von der Schenkung-/Erbschaftsteuer erlangt werden. Die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen stehen nun erneut beim BVerfG auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand. Der



Beschwerdeführer ist Erbe von nicht unter die Begünstigungen fallendem Privatvermögen und rügt die Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes. Nachlassgegenstände würden als Privatvermögen wesentlich höher besteuert als identische Gegenstände des Betriebsvermögens.

## 19 Ansatz pauschaler Betriebsausgaben bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten

Die steuerlichen Einkünfte sind im Grundsatz anhand einer Gewinnermittlung zu ermitteln. Dabei können Betriebsausgaben nur insoweit angesetzt werden, als diese tatsächlich angefallen und nachgewiesen werden. Dies gilt auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (EÜR), auch wenn insoweit keine besonderen förmlichen Aufzeichnungspflichten bestehen. Bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten lässt die FinVerw aus Vereinfachungsgründen den Ansatz pauschaler Betriebsausgaben zu. Diese Pauschalsätze sind nun **ab 2023** angehoben worden:

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

### Handlungsempfehlung:

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

Der BFH hat nun die Anwendung dieser Vereinfachungsregelung der FinVerw im Grundsatz bestätigt. Dabei ging es insbesondere auch um die **Abgrenzung einer hauptberuflichen Tätigkeit von einer solchen als Nebentätigkeit**. Der Streitfall lag verkürzt dargestellt wie folgt:

- Der Ehemann war im Streitjahr als Syndikusrechtsanwalt und Syndikussteuerberater bei der X AG angestellt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Daneben verfasste er steuerliche Fachbeiträge in Form von Aufsätzen und Kommentierungen und erhielt hierfür Vergütungen. Diese Einkünfte ordnete er den Einkünften aus selbstständiger Arbeit zu und ermittelte den insoweit erzielten Gewinn im Wege der EÜR. Als Betriebsausgaben machte er einen Betrag i. H. v. 30 % der Einnahmen für eine hauptberufliche selbstständige schriftstellerische Tätigkeit geltend. Belege zu konkreten Aufwendungen im Zusammenhang mit der schriftstellerischen Tätigkeit legte der Stpfl. nicht vor.
- Die Ehefrau war als Funktionsoberärztin angestellt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Ferner erhielt sie Vergütungen für die Erstellung ärztlicher Patientengutachten, für die sie vom kommissarischen Chefarzt beauftragt worden war, und Vergütungen aus einem Lehrauftrag. Diese Einkünfte ordnete sie den Einkünften aus selbstständiger Arbeit zu und ermittelte die Einkünfte ebenfalls im Wege der EÜR. Die Einnahmen aus einer Prüfungsvergütung behandelte sie als Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder usw. steuerfrei. Von den Vergütungen für die Patientengutachten und den Einnahmen aus dem Lehrauftrag zog sie einen Betrag i. H. v. 30 % der Einnahmen als Betriebsausgaben ab. Belege zu konkreten Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit legte sie nicht vor.

Das Finanzamt berücksichtigte in der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr 2017 bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit jeweils nur einen pauschalen Betriebsausgabenabzug i. H. v. 25 % der Einnahmen für eine nebenberuflich ausgeübte schriftstellerische und wissenschaftliche Tätigkeit, begrenzt auf 614 € beim Ehemann sowie i. H. v. 98 € für die Ehefrau.

Der BFH bestätigt diese Vorgehensweise und stellt Folgendes heraus:

- Die von der Verwaltung bekannt gemachte Vereinfachungsregelung beim Ansatz der Betriebsausgaben führt zu einer Selbstbindung der Verwaltung. Der Stpfl. hat einen auch von den Steuergerichten zu beachtenden Rechtsanspruch darauf, nach Maßgabe der Verwaltungsanweisung besteuert zu werden, es sei denn, die Verwaltungsanweisung verlässt den gesetzlich vorgegebenen Rahmen.
- Vorliegend waren die Voraussetzungen für den pauschalen Ansatz von 30 % Betriebsausgaben aber nicht gegeben. Der Ehemann war nicht als "hauptberuflich" selbstständiger Schriftsteller tätig. Insoweit sei es nicht zu beanstanden, wenn die FinVerw für eine hauptberufliche selbstständige schriftstellerische Tätigkeit verlangt, dass der Stpfl. mindestens im zeitlichen Umfang von mehr als einem Drittel eines vergleichbaren Vollzeitberufs im Veranlagungszeitraum schriftstellerisch tätig werden muss.
- Für die Ehefrau fehlt es aus Sicht des Finanzamtes bei diesem Verständnis schon an einer schriftstellerischen Tätigkeit i. S. d. Verwaltungsanweisung, da die von ihr für den leitenden Oberarzt erstellten Patientengutachten nicht an die Öffentlichkeit gerichtet oder für diese bestimmt waren.

**Hinweis:**

Die Pauschalierung der Betriebsausgaben nach dieser Verwaltungsanweisung kann im Einzelfall vorteilhaft sein. Sorgfältig zu beachten ist aber der Anwendungsbereich der Pauschalierungsregelung der FinVerw. Im Zweifel sollten stets die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben anhand von Belegen nachgewiesen werden.

## **20 Wann begründen Dienstleister im Ausland eine Betriebsstätte und unterliegen damit dort der Besteuerung**

Werden Dienstleister für ausländische Unternehmen tätig, so stellt sich stets die Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht aus diesen Einkünften zusteht. Dies ist nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zu beurteilen. Meist gelten insoweit folgende Regeln:

- Im Grundsatz steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Dienstleisters zu, von dem aus dieser sein Unternehmen betreibt.
- Das Besteuerungsrecht steht aber regelmäßig dem anderen Staat zu, wenn der Dienstleister dort eine Betriebsstätte unterhält.

Mithin ist für den Einzelfall zu prüfen, ob am Tätigkeitsort eine Betriebsstätte im steuerlichen Sinne begründet wird. Eindeutig wird eine Betriebsstätte begründet, wenn z. B. eine Produktionsstätte, ein Lager, eine Verkaufsstelle oder ein Büro unterhalten wird. Der BFH stellt nun aber klar, dass eine Betriebsstätte im Dienstleistungsbereich bereits dann zu bejahen ist, wenn dem Stpfl. im räumlichen Bezug zu einer von seinem Auftraggeber angemieteten Fläche persönlich ein Schließfach und ein Spind zugewiesen werden. Dabei reicht es für eine betriebsbezogene Nutzung bereits aus, wenn der Spind dazu geeignet und bestimmt ist, die private Kleidung während der Einsatzzeit und die Arbeitskleidung außerhalb der Einsatzzeit des Stpfl. aufzubewahren. Entscheidend ist, dass der Unternehmer Einrichtungen oder Anlagen nutzen kann, die seinem Unternehmen dienen.

Im Streitfall ging es um einen Flugzeugingenieur. Dieser hatte sowohl einen inländischen Wohnsitz als auch einen Wohnsitz in Großbritannien, wo auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestand. Er war als Subunternehmer einer in Großbritannien ansässigen Ltd. im Inland mit der Wartung von Flugzeugen befasst. Seine Tätigkeit übte er auf dem im Inland belegenen Flughafengelände des Auftraggebers aus. Für die im Auftrag der Ltd. tätigen Ingenieure waren auf diesem Gelände in durch die Ltd. von der inländischen Flugbetriebs-GmbH angemieteten Räumen Umkleide-, Verwaltungs- und Gemeinschaftsflächen vorhanden. Die Mitarbeiter hatten zudem einen verschließbaren Spind, um ihre Kleidung aufzubewahren. Darüber hinaus hatte jeder Mitarbeiter ein mit seinem Namen und dem Namen der Ltd. beschriftetes Schließfach in einem mit Computern ausgestatteten Raum der Ltd. neben dem Hangar.

Fraglich war nun, ob die Einkünfte des Ingenieurs aus seiner Tätigkeit in Deutschland steuerpflichtig waren. Der Ingenieur wandte ein, er habe die Einkünfte in Großbritannien bereits

versteuert, da in Deutschland keine Betriebsstätte vorhanden sei. Der BFH bejahte dagegen ein Besteuerungsrecht in Deutschland, da die vom Flugzeugingenieur erzielten Tätigkeitseinkünfte durch Nutzung einer ihm in Deutschland regelmäßig zur Verfügung stehenden festen Einrichtung bzw. einer Betriebsstätte erzielt wurden.

**Hinweis:**

Dies verdeutlicht, dass das Verständnis der Betriebsstätte im Dienstleistungsbereich äußerst weit gezogen wird. Insoweit ist im Einzelfall sehr sorgfältig zu prüfen, ob eine solche Betriebsstätte – und damit regelmäßig ein Besteuerungsrecht – begründet wird oder wie die Begründung einer solchen Betriebsstätte durch Gestaltung des Sachverhalts verhindert werden kann.

## **21 Steuerliche Berücksichtigung von ausländischen Vorsorgeaufwendungen bei einem Freiberufler**

Vorsorgeaufwendungen, wie z. B. Krankenversicherungsbeiträge, sind grds. als Sonderausgaben steuerlich – allerdings betragsmäßig beschränkt – berücksichtigungsfähig. Vielfach strittig ist dies dann, wenn die Vorsorgeaufwendungen im Zusammenhang mit ausländischen Einkünften stehen, welche im Inland – also in Deutschland – von der Besteuerung freigestellt sind. Insoweit bestimmt das Gesetz,

- dass Vorsorgeaufwendungen grds. nicht berücksichtigt werden dürfen, wenn diese in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften stehen,
- der Abzug aber dann wieder zugelassen ist, wenn folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind:
  - die Vorsorgeaufwendungen stehen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem EU-/EWR-Staat oder der Schweiz erzielten Lohneinkünften und
  - diese Einnahmen sind nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Inland steuerfrei und
  - der Beschäftigungsstaat lässt keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen zu.

Der BFH stellt nun klar, dass diese Grundsätze auf Grund der Niederlassungsfreiheit auch für Vorsorgeaufwendungen gelten, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen aus einer in den Niederlanden ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit stehen. Damit weitet der BFH den Anwendungsbereich im Rahmen einer unionsrechtskonformen Auslegung dieser Regelung auf Einnahmen aus selbstständiger Tätigkeit aus. Im Streitfall war die Stpf. in den Niederlanden als Hebamme selbstständig tätig und hatte dort Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung (einschließlich einer einkommensunabhängigen "Kopfpauschale" zur Krankenversicherung) zu entrichten.

**Hinweis:**

Vorliegend konnte der BFH allerdings den Fall nicht abschließend entscheiden, da das FG als Vorinstanz zahlreiche Fragen des konkreten Falles nicht ermittelt hatte. Insbesondere aber weist das Gericht darauf hin, dass zu prüfen ist, ob eine Betriebsstätte der Hebamme in den Niederlanden vorlag, was für die Frage der Zuordnung des Besteuerungsrechts von Bedeutung ist.

---

## **Für Personengesellschaften**

---

## **22 Freiwillige Einlagen zur Sicherstellung der Verlustverrechnung**

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, also insbesondere bei Kommanditisten, ist die Möglichkeit des Ausgleichs von ihnen zuzurechnenden steuerlichen Verlusten der Gesellschaft mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf die geleistete Einlage begrenzt. Vor dem Hintergrund der in einigen Branchen schwierigen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen tritt vermehrt der Fall auf, dass die Gesellschaft 2023 mit einem steuerlichen Verlust abschließen wird. In diesen Fällen sollte die steuerliche Verrechenbarkeit

der Verlustanteile der Gesellschafter mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2023 nicht oder nicht vollständig zu realisieren, weil durch die Verluste das Kapitalkonto negativ würde oder dieses bereits im negativen Bereich ist, sind diese nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar (verrechenbare Verluste). Das Verlustverrechnungspotenzial kann u.U. durch geeignete Maßnahmen, die allerdings noch in 2023 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

**Handlungsempfehlung:**

Zunächst ist erforderlich, dass ein etwaiger steuerlicher Verlustanteil schon vor dem Ende des Wirtschaftsjahrs möglichst exakt prognostiziert wird. Zur Sicherstellung einer umfassenden Verlustverrechnung stehen dann verschiedene Gestaltungsmaßnahmen (z. B. die Erbringung von Bar- und Sacheinlagen oder die Erhöhung des Kapitalkontos durch Umwandlung von Gesellschafterforderungen in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage) zur Verfügung. Die Konsequenzen – v.a. auch nichtsteuerlicher Art – derartiger Maßnahmen sind bedeutsam, sodass dringend anzuraten ist, steuerrechtliche Beratung in Anspruch zu nehmen.

Zu beachten ist die aktuelle Rechtsprechung des BFH, nach der freiwillige Einlagen nur dann das Verlustverrechnungspotenzial erhöhen, wenn diese Einlagen gesellschaftsrechtlich zulässig sind. Eine hinreichende gesellschaftsrechtliche Grundlage kann sich aus einer ausdrücklichen Gestattung freiwilliger Einlagen des Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag ergeben oder aus den gesellschaftsvertraglichen Regelungen zur Kontenführung herzuleiten sein. So kann der Gesellschaftsvertrag beispielsweise vorsehen, dass freiwillige Einlagen der Kommanditisten als Teil der Kapitalanteile oder aber als Rücklage auszuweisen sind. Eine gesellschaftsrechtliche Grundlage kann auch in einem wirksamen Gesellschafterbeschluss über die Zulässigkeit einer entsprechenden Einlage liegen.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis muss also im Zweifel ein wirksamer Gesellschafterbeschluss gefasst werden.

## **23 Nießbrauch am Anteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft**

In der Gestaltungsberatung sind Nießbrauchsgestaltungen ein beliebtes Mittel, um Einkünfte einem anderen – i. d. R. einer nahe stehenden Person, wie Kindern – zuzurechnen. Der BFH hat nun die Frage beantwortet, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit beim Quotennießbrauch am Anteil eines Gesellschafters einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft dem Nießbraucher die anteiligen Einkünfte steuerlich zuzuordnen sind. Im Streitfall hatte der Stpfl. seinem volljährigen Sohn schenkweise einen Nießbrauch mit einer Quote von 50 % an dem Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft eingeräumt.

Nach der Entscheidung des Gerichts können einem Nießbraucher am Anteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur dann zugerechnet werden, wenn dieser verhindern kann, dass der Gesellschafter die maßgeblichen Entscheidungen allein oder gegen seinen Willen trifft. Dies gilt auch für den Fall des Quotennießbrauchs. Entscheidend bei einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vermittelnden vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist, dass Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Einkunftsart erfüllt hat. Dies ist derjenige, der im Außenverhältnis als Vermieter auftritt oder zumindest die Leistungsbeziehung beherrscht. Mithin müssen die getroffenen Vereinbarungen dahingehend formuliert sein, dass dem Nießbraucher ein umfassendes Mitwirkungsrecht eingeräumt wird.

**Hinweis:**

Insoweit müssen andere Vereinbarungen getroffen werden als bei dem Nießbrauch an einem Anteil an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft. Nießbrauchvereinbarungen sollten stets sehr sorgfältig formuliert werden.

## **24 Grundstücks-GmbH & Co. KG: Auch geringfügige gewerbliche Tätigkeit schließt Freistellung von der Gewerbesteuer aus**

Vermögensverwaltende Tätigkeiten, wie die Verpachtung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes, unterliegen nicht der Gewerbesteuer. Dies ist aber grds. anders bei einer GmbH & Co. KG, die kraft Rechtsformgestaltung stets gewerbliche Einkünfte erzielt, und zwar

unabhängig von ihrer Tätigkeit, und damit auch stets der Gewerbesteuer unterliegt. Um dieses Ungleichgewicht auszugleichen, ist im Gewerbesteuergesetz vorgesehen, dass solche Gesellschaften, die ausschließlich auf Grund ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen, eine sog. erweiterte Kürzung beantragen können, bei der die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer freigestellt werden.

Allerdings ist zu beachten, dass diese erweiterte Kürzung nur unter sehr engen Bedingungen bewilligt wird. Gewährt wird diese nur Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern. Dagegen schließt eine – auch noch so geringfügige – gewerbliche Tätigkeit die erweiterte Kürzung aus. Hiervon wird nur dann eine Ausnahme gemacht, wenn es sich bei einer solchen Tätigkeit um eine Nebentätigkeit handelt, die der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dient und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden kann. Dies umfasst insbesondere den Betrieb zwingend notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter, so z. B. die Unterhaltung zentraler Heizungsanlagen, Wasch- und Trockenmaschinen, Gartenanlagen u.Ä. oder z. B. die Überlassung eines Schwimmbades, sofern dieses ausschließlich den Mietern zur Verfügung steht.

#### **Hinweis:**

Seit dem Jahr 2021 wurden die unschädlichen Tätigkeiten ausgedehnt auf die Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien und den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder, sofern die Leistungen gegenüber Mietern erbracht werden und die Einnahmen nicht mehr als 10 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes betragen. Auch geringfügige Einnahmen (höchstens 5 %) aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern aus anderen Tätigkeiten, wie der Überlassung von Betriebsvorrichtungen, sind unschädlich. Die erlaubten Nebentätigkeiten verhindern zwar die erweiterte Kürzung nicht, unterliegen dieser selbst jedoch nicht, sodass eine partielle Gewerbesteuerpflicht besteht.

Sonstige gewerbliche Tätigkeiten schließen die gewerbliche Grundstücks Kürzung insgesamt aus. Dies gilt auch dann, wenn die gewerbliche Tätigkeit äußerst geringfügig ist. Dies hat der BFH nun nochmals bekräftigt. Im Streitfall erzielte die GmbH & Co. KG umfangreiche Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung eigener Immobilien. Kritisch – und letztlich dann auch schädlich für die erweiterte Grundstücks Kürzung – war aber folgende Tätigkeit: In den Streitjahren betrieb die Gesellschaft an dem jeweils ersten Adventswochenende für drei Tage vier Weihnachtsmarktstände auf einem Weihnachtsmarkt. Hieraus wurden Gewinne erzielt, welche in der Buchhaltung der Gesellschaft verbucht wurden und dann aber an einen gemeinnützigen Verein als Spende weitergegeben wurden.

Der BFH bestätigt, dass es sich bei dem Betrieb der Stände auf dem Weihnachtsmarkt um eine gewerbliche Tätigkeit handelte. Insoweit handelt es sich auch nicht etwa um eine kürzungsunschädliche Nebentätigkeit zur Grundstücksverwaltung. Vielmehr liege eine die erweiterte Kürzung insgesamt ausschließende gewerbliche Tätigkeit vor. Unerheblich sei, dass diese Tätigkeit nur geringfügig war. Der Gesetzgeber habe bei der erweiterten Grundstücks Kürzung ausdrücklich ein strenges Ausschließlichkeitsgebot normiert und die ausnahmsweise kürzungsunschädlichen Tätigkeiten abschließend im Gesetz aufgezählt. Insoweit kann auch keine etwaige Geringfügigkeitsgrenze beansprucht werden. Auch die Weitergabe der erzielten Gewinne als Spende half nicht, da dies lediglich die Verwendung der Gewinne aus der gewerblichen Tätigkeit darstellte.

#### **Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass die erweiterte Grundstücks Kürzung nur unter sehr engen Voraussetzungen gewährt wird. Diese sind in der Praxis dringend zu beachten. Eine noch so geringfügige gewerbliche Tätigkeit – außerhalb der ausnahmsweise unschädlichen Tätigkeiten – gefährdet die erweiterte Grundstücks Kürzung insgesamt und führt damit zu einer Belastung mit Gewerbesteuer.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 25 Berücksichtigung des Verlusts aus einer stehengelassenen Gesellschafterbürgschaft

Die Fremdfinanzierung einer kleineren oder mittleren GmbH kann vielfach nur dadurch realisiert werden, dass Gesellschafter Sicherheiten stellen. Dies erfolgt oftmals durch eine selbstschuldnerische Höchstbetragsbürgschaft oder auch durch Verpfändung eines Wertpapierdepots an die darlehensgebende Bank. Tritt dann der Sicherungsfall ein, so nimmt die Bank den Gesellschafter aus der Bürgschaft in Anspruch. Der Gesellschafter hat dann einen Regressanspruch gegen die GmbH, welcher oftmals aber wertlos sein wird. Hinsichtlich der Frage, ob und wann der Gesellschafter die Aufwendungen aus der Bürgschaftsinanspruchnahme steuerlich geltend machen kann, ist – bei einer GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen – zwischen folgenden Fällen zu unterscheiden:

- Befand sich die GmbH bereits bei Hingabe der Bürgschaft in der Krise, so ist die Bürgschaftsübernahme von vorneherein gesellschaftsrechtlich veranlasst und die Aufwendungen aus der Bürgschaftsübernahme können als nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden.
- Befand sich die GmbH bei Bürgschaftsübernahme noch nicht in der Krise, so ist die Bürgschaftsübernahme zunächst noch nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst. Dies ändert sich mit Eintritt der Krise der Gesellschaft. Der Wertverlust der Bürgschaftsregressforderung bis zum Eintritt der Krise ist mangels gesellschaftsrechtlicher Veranlassung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ansetzbar. Der Wertverlust ab der Entscheidung über das Stehenlassen der Bürgschaft ist hingegen bei Liquidation der Gesellschaft bzw. Verkauf der Anteile berücksichtigungsfähig.

#### Hinweis:

Anders ist die Beurteilung, wenn die GmbH-Beteiligung ihrerseits in einem steuerlichen Betriebsvermögen gehalten wird. So auch bei Bestehen einer steuerlichen Betriebsaufspaltungskonstellation.

Mit der Frage der Berücksichtigung des Verlusts aus einer stehengelassenen Gesellschafterbürgschaft als Verlust bei den Kapitaleinkünften hatte sich der BFH zu beschäftigen. Streitig war, ob der Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen steuerlich erfasst werden kann. Nachdem im März 2013 über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden war, trafen der Stpfl. und sein Bruder mit den Gläubigern der GmbH diverse Zahlungs- und Verichtsvereinbarungen.

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2014 erklärte der Stpfl. nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens einen Auflösungsverlust. Hiervon berücksichtigte das Finanzamt nur einen Teil mit der Argumentation, dass sämtliche Bürgschaftversprechen vor der Krise abgegeben und bei Kriseneintritt stehengelassen worden seien. Die späteren Zahlungen seien infolge der Wertlosigkeit etwaiger Rückgriffsansprüche bei Kriseneintritt wertmäßig nicht mehr in die Verlustberechnung einzustellen. Eine Berücksichtigung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen komme auf Grund des Subsidiaritätsprinzips und somit des Vorrangs des gewerblichen Auflösungsverlusts nicht in Betracht.

Der BFH bestätigte dagegen die steuerliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen aus der Bürgschaftsinanspruchnahme. Hierzu stellt das Gericht heraus:

- Der Ausfall der Bürgschaftsregressforderungen (und von Gesellschafterdarlehen) sind als Verluste aus Kapitaleinkünften steuerlich zu berücksichtigen. Insoweit ist auch die erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht zu bejahen. Von einer fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ist nur dann auszugehen, wenn die Erzielung von positiven Einkünften insgesamt ausscheidet, was vorliegend nicht gegeben war.
- Im Zeitpunkt der Krise ist der gemeine Wert auf Grund des zu erwartenden Ausfalls regelmäßig mit 0 € anzusetzen. Dies hat zur Folge, dass der Wertverlust vom Nennwert der Forderung bis auf 0 € allein bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen ist. Die Subsidiarität (und damit Zuordnung zur Beteiligung und eines hieraus etwa realisierten

Auflösungsverlustes) erstreckt sich nur auf den im Rahmen des Auflösungsverlusts positiv erfassten Forderungsverlust nach gesellschaftsrechtlicher Verstrickung der Bürgschaft (hier: 0 €), nicht aber auf den zuvor eingetretenen Wertverlust.

- Verbürgen sich mehrere Gesellschafter für dieselbe Gesellschaftsschuld, kann der über seinen Anteil hinaus in Anspruch genommene Bürge den Ausfall seiner gegen die Gesellschaft gerichteten Regressforderung nur dann in voller Höhe steuerlich geltend machen, wenn feststeht, dass die Ausgleichsforderung gegen den Mitbürgen nicht realisierbar und damit wertlos ist.

## 26 Handel mit Kryptowährungen: Steuerliche Erklärungspflichten beachten

Die FinVerw wertet aktuell Handelsdaten einer Krypto-Handelsplattform aus und überprüft, ob die Nutzer der Plattform ihre Gewinne richtig versteuert haben. Dies ist vor dem Hintergrund der vom BFH bestätigten Sichtweise zur steuerlichen Behandlung des Handels mit Kryptowährungen zu sehen. Insoweit gilt für den Handel mit solchen Währungen durch private Kapitalanleger:

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

### Handlungsempfehlung:

Entscheidend für die Frage der steuerlichen Erfassung bei dem Handel von Kryptowährungen durch private Kapitalanleger ist also die Jahresfrist. Sehr sorgfältig sollten Handelsaktivitäten dokumentiert und die steuerlichen Erklärungspflichten geprüft werden. Bei Nichtbeachtung drohen auch steuerstrafrechtliche Risiken. Anders ist die steuerliche Beurteilung dann, wenn Kryptowährungen im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit gehandelt werden oder durch eine gewerbliche Tätigkeit Kryptowährungen geschaffen werden.

## 27 Verluste bei Kapitalanlagen

Sind Wertminderungen bei Kapitalanlagen eingetreten, ist zu prüfen, ob und inwieweit ihre Geltendmachung als ausgleichsfähige Verluste möglich und sinnvoll ist. Im Grundsatz erkennt die FinVerw mittlerweile – der Rechtsprechung folgend – Verluste aus Kapitalanlagen umfassend an, so z. B. der Verfall von Optionen oder das Wertloswerden von Knock-out-Produkten. Gegebenenfalls kann es sich anbieten, bis zum Jahresende noch bewusst eingetretene Buchverluste, z. B. durch Veräußerung der Wertpapiere, zu realisieren.

Problematisch ist allerdings die steuerliche Behandlung solcher Verluste. Gesetzlich wurden in mehrfacher Weise Verlustverrechnungsbeschränkungen umgesetzt. Grundsätzlich können Verluste bei Kapitalvermögen nur mit Gewinnen aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Daneben bestehen eigene Verlustverrechnungskreise, z. B. für Aktienveräußerungsgeschäfte. Zudem ist die Verrechnungsmöglichkeit mittlerweile für etliche Kapitalverluste **auf 20 000 € je Jahr begrenzt** worden. Nicht verrechenbare Verluste können insoweit nur in späteren Jahren geltend gemacht werden. Insoweit muss individuell geprüft werden, ob sich Verluste bei Kapitalanlagen tatsächlich im aktuellen Jahr steuerlich auswirken.

### Hinweis:

Allerdings ist fraglich, ob diese Verlustverrechnungsbeschränkungen verfassungsmäßig sind. So hat der BFH dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die Verlustverrechnungsbeschränkung insoweit verfassungsgemäß ist, als Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien verrechnet werden dürfen. In der Praxis sollten realisierte Verluste stets in der

Steuererklärung geltend gemacht werden und eine Nichtberücksichtigung ggf. mit Hinweis auf das anhängige Verfahren verfahrensrechtlich offengehalten werden.

Besteht für Wertpapierdepots bei Kreditinstituten ein Verlusttopf (durch dort realisierte, aber nicht mit Erträgen verrechnete Verluste) und sollen die Verluste mit anderweitigen Kapitaleinkünften (z. B. bei einem anderen Kreditinstitut) verrechnet werden, ist es wie bekannt erforderlich, **bis zum 15.12.2023** bei dem Kreditinstitut einen Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung über den nicht ausgeglichenen Verlust zu stellen, den die auszahlende Stelle dann nicht mehr vortragen kann. Eine Verrechnung erfolgt dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 28 Grundstücks-GbR: Handlungsbedarf auf Grund des Inkrafttretens des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts zum 1.1.2024

Das zum 1.1.2024 in Kraft tretende Gesetz zur Modernisierung des Gesellschaftsrechts (MoPeG) sieht vor, dass ein Gesellschaftsregister geschaffen wird, in das sich Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) eintragen lassen können. Im Gesellschaftsregister werden folgende Angaben erfasst:

- Angaben zur Gesellschaft: Name, Sitz und Anschrift,
- Angaben zu jedem Gesellschafter: wenn der Gesellschafter eine natürliche Person ist: dessen Namen, Vornamen, Geburtsdatum und Wohnort; bzw. wenn der Gesellschafter eine juristische Person oder rechtsfähige Personengesellschaft ist: deren Firma oder Namen, Rechtsform, Sitz und, soweit gesetzlich vorgesehen, zuständiges Register und Registernummer
- Angabe der Vertretungsbefugnis der Gesellschafter.

Die Eintragung der GbR in das Gesellschaftsregister muss von sämtlichen Gesellschaftern notariell beglaubigt beantragt werden. Später eintretende Änderungen sind dem Registergericht anzuzeigen. Im Gesellschaftsregister eingetragene GbR müssen als Namenszusatz "eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts" oder "eGbR" führen.

Vorteil der Eintragung einer GbR im Gesellschaftsregister ist, dass die Vertretungsbefugnisse eingetragen werden, sodass sich die Handlungsfähigkeit nach außen verbessert. So kann auch ein vertretungsbefugter Gesellschafter, dessen Vertretungsbefugnis sich aus dem Gesellschaftsregister ergibt, z. B. Mietverträge abschließen oder alleine gegenüber Mietern handeln.

#### **Hinweis:**

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

Im Übrigen ist die Eintragung einer GbR im Gesellschaftsregister im Grundsatz freiwillig. Allerdings ergibt sich vielfach mittelbar eine Eintragungspflicht. Hiervon betroffen sind insbesondere alle GbR, die Immobilien besitzen oder an Gesellschaften beteiligt sind, die ihrerseits im Handelsregister eingetragen sind (z. B. GmbH oder GmbH & Co. KG). Ab 2024 können in öffentlichen Registern, wie dem Grundbuch oder dem Handelsregister, zu Gunsten von GbR nur noch dann Rechte eingetragen werden, 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.



### Handlungsempfehlung:

Insbesondere für die in der Praxis weit verbreitete Immobilien-GbR wird eine Eintragung im Gesellschaftsregister also zwingend erforderlich sein.

Diskutiert wurde, ob das Inkrafttreten des geänderten Gesellschaftsrechts der Personengesellschaften ab dem 1.1.2024 **steuerliche Auswirkungen** hat. Insoweit ist folgender Stand festzuhalten:

- **Ertragsteuerlich** wird es bei der bisherigen transparenten Besteuerung der Personengesellschaften bleiben. Insbesondere erfolgt eine Besteuerung vermögensverwaltender Personengesellschaften, wie Immobilien-GbR, auch zukünftig auf Ebene der Gesellschafter und diese erzielen insoweit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- Anders ist die Situation bei der **Grunderwerbsteuer**. Nach aktuellem Recht können Grundstücke von einem Gesellschafter auf eine Personengesellschaft und umgekehrt in weitem Umfang ohne Belastung mit Grunderwerbsteuer übertragen werden. Insbesondere ist daneben durch die Kombination mit der Grunderwerbsteuerbefreiung für Übertragungen an Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind, z. B. die Übertragung einer Immobilie von den Eltern auf eine durch die Kinder begründete Grundstücks-GbR, ohne Steuerbelastung möglich. In diesen Fällen werden allerdings regelmäßig Behaltefristen ausgelöst, die für die Beibehaltung der Steuerfreiheit zwingend einzuhalten sind.

Aktuell ist nicht abschließend geklärt, ob diese Steuerbefreiungen ab dem 1.1.2024 weiter anwendbar sind. Nach aktuellem Stand sollen diese Steuerbefreiungen übergangsweise in 2024 noch anwendbar sein. Dies steht allerdings noch unter dem Vorbehalt der Zustimmung des Bundesrats. Auch soll klargestellt werden, dass bis zum 31.12.2023 durch derart grunderwerbsteuerfreie Übertragungen ausgelöste Behaltefristen durch die Rechtsänderung im Gesellschaftsrecht nicht berührt werden, sondern nach bisherigem Recht weiterlaufen.

### Handlungsempfehlung:

Sind kurzfristig Übertragungen von Grundstücken auf Personengesellschaften z. B. in Form von Grundstücks-GbRs vorgesehen, so sollte geprüft werden, ob diese noch realisiert werden unter dem aktuellen Recht.

## 29 Steuerbefreiung für kleinere Photovoltaikanlagen

Mit Wirkung ab dem Jahr 2022 wurde eine Steuerbefreiung für kleinere Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) eingeführt. Diese führt zu einer Steuerbefreiung der Einnahmen einschließlich Eigenverbrauch und zu einem korrespondierenden Betriebsausgabenabzugsverbot für die entsprechenden Ausgaben. Eine steuerliche Gewinnermittlungspflicht besteht für die Anlagen nicht.

### Hinweis:

Diese Steuerbefreiung greift ab dem Jahr 2022 und zwar unabhängig davon, wann die PV-Anlage in Betrieb gesetzt wurde. Damit gilt dies auch für Altanlagen. Für Jahre vor 2022 hatte die FinVerw ein vergleichbares Ergebnis dadurch erreicht, das unter engeren Voraussetzungen davon ausgegangen werden konnte, dass die PV-Anlage ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird und damit steuerlich unbeachtlich ist. Dies galt insbesondere nur für Anlagen bis zu einer Leistung von 10 kWp. Soll für Jahre bis 2021 von dieser Regelung Gebrauch gemacht werden, so bedarf dies eines Antrags bei der FinVerw. Dieser ist spätestens bis zum 31.12.2023 zu stellen.

Die seit 2022 geltende Steuerbefreiung erfasst PV-Anlagen, die sich auf, an oder in dem jeweiligen Gebäude befinden (einschließlich Nebengebäude, wie z. B. Gartenhäuser, Garagen, Carports) unter folgender Maßgabe:

Art des Gebäudes	Maximale maßgebliche Leistung der Anlage(n) in kWp je Stpfl./Mitunternehmerschaft (gebäudebezogene Betrachtung)
Einfamilienhaus	30 kWp
Wohnzwecken dienendes Zwei-/Mehrfamilienhaus	15 kWp je Wohneinheit
Gemischt genutzte Immobilie	15 kWp je Wohn-/Geschäftseinheit

Art des Gebäudes	Maximale maßgebliche Leistung der Anlage(n) in kWp je Stpfl./Mitunternehmerschaft (gebäudebezogene Betrachtung)
Nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude, z. B. Gewerbeimmobilie mit einer Gewerbeeinheit, Garagengrundstück	30 kWp
Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten	15 kWp je Gewerbeeinheit

Nach Auffassung der FinVerw ist diese 100 kWp-Grenze als Freigrenze zu verstehen, sodass bei einem Überschreiten der Grenze sämtliche Anlagen steuerlich relevant sind.

Besondere Vorsicht ist dann geboten, wenn die PV-Anlage durch eine **Personengesellschaft** betrieben wird, die an sich Vermietungseinkünfte bezieht. Dies kann eine Vermietungs-GbR von Ehegatten sein, aber auch eine größere Immobilien-Personengesellschaft. In diesen Fällen ist der Betrieb einer PV-Anlage mit dem Risiko verbunden, dass die insoweit anzunehmende Gewerblichkeit dazu führt, dass insgesamt gewerbliche Einkünfte vorliegen, was dann nicht nur zu einer Gewerbesteuerpflicht, sondern auch zur steuerlichen Erfassung von realisierten Wertsteigerungen im eingesetzten Vermögen führen kann.

**Hinweis:**

Wurde in einer solchen Konstellation einer Vermietungs-Personengesellschaft die PV-Anlage bereits vor 2022 betrieben, so besteht ggf. bis zum 31.12.2023 Handlungsbedarf, um eine zwangsweise Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven zu verhindern. Insoweit sollte in solchen Fällen steuerlicher Rat eingeholt werden.

### 30 Abschreibung von Gebäuden nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer

Im Grundsatz können Gebäude nur nach den gesetzlich bestimmten AfA-Sätzen abgeschrieben werden. Dies gilt z. B. auch dann, wenn ein Bestandsgebäude erworben wird. Nur ausnahmsweise kann von der gesetzlichen Möglichkeit Gebrauch gemacht werden, auf die tatsächlich kürzere Nutzungsdauer abzustellen. Dann ist die technische Nutzungsdauer maßgeblich. Ausgangspunkt für die Beurteilung des technischen Verschleißes ist die Nutzungsdauer der Tragstruktur des Bauwerks (Dachkonstruktion, tragende Innen- und Außenwände, Geschossdecken und Fundament) als Hauptbestandteil des Gebäudes.

Die FinVerw stellt hohe Anforderungen an diesen **Nachweis**:

- Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ist durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, zu erbringen.
- Im Rahmen des Nachweises ist der Zustand des Gebäudes in seinen die Nutzungsdauer bestimmenden Elementen (Tragstruktur des Bauwerks) darzustellen und begründet darzulegen, weshalb am Ende der geltend gemachten (kürzeren) Nutzungsdauer voraussichtlich keine wirtschaftlich sinnvolle (anderweitige) Nachfolgenutzung mehr möglich ist und kein Restwert mehr vorhanden ist.
- Dagegen ist die bloße Übernahme einer Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten aus Sicht der FinVerw nicht als Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer geeignet.

**Hinweis:**

In der Rechtsprechung werden z.T. auch deutlich geringere Anforderungen an diesen Nachweis gestellt. So werden teilweise auch Wertgutachten nach der Immobilienwertverordnung anerkannt. In der Praxis sollten nach Möglichkeit die Anforderungen der FinVerw beachtet werden. Bei materiell bedeutsamen Fällen ist ein entsprechendes Gutachten einzuholen.

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

- Für bestimmte betrieblich genutzte Gebäude (z. B. Hallen in Leichtbauweise oder bei Ställen und Schuppen) kann sich jeweils in Abhängigkeit von der Bauart, der Bauweise und der Nutzung aus den amtlichen AfA-Tabellen eine kürzere Nutzungsdauer ergeben.
- Die Abschreibung kann auch bei bestimmten Gebäudeteilen, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind (z. B. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinbauten, soweit sie keine Betriebsvorrichtungen oder Scheinbestandteile sind, und sonstige selbstständige unbewegliche Gebäudeteile), nach den in den amtlichen AfA-Tabellen enthaltenen Richtwerten bemessen werden.
- Bei Mietereinbauten und -umbauten kann sich abweichend zu den für das Gebäude geltenden typisierten AfA-Sätzen eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer auf Grund einer ggf. kürzeren Mietdauer ergeben.

### 31 **Wachstumschancengesetz: Abschreibung von Gebäuden: Geplante Einführung einer degressiven Gebäude-AfA**

Mit dem Wachstumschancengesetz soll nun eine degressive Gebäude-AfA eingeführt werden, welche eine raschere Abschreibung erlauben würde. Die vorgesehene degressive Gebäude-AfA ist an folgende Bedingungen geknüpft:

- Gebäude, die in EU/EWR-Staat belegen sind;
- soweit diese Wohnzwecken dienen;
- vom Stpfl. hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind;
- mit der Herstellung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 begonnen wurde oder die Anschaffung auf Grund eines nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags erfolgt. Als Beginn der Herstellung gilt das Datum in der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einzureichenden **Baubeginnsanzeige**. Sollten landesrechtlich im Einzelfall keine Baubeginnsanzeigen vorgeschrieben sein, hat der Stpfl. zu erklären, dass er den Baubeginn gegenüber der zuständigen Baubehörde freiwillig angezeigt hat.

#### **Hinweis:**

Auch die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau soll punktuell ausgeweitet werden.

---

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

---

### 32 **Geplante Änderungen durch das Wachstumschancengesetz**

Mit Datum vom 2.10.2023 hat die Bundesregierung den Gesetzentwurf (BT-Drucks. 20/8628) zum "Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)" in den Bundestag eingebracht. Eine Verabschiedung des Gesetzes im Bundesrat wird für Mitte Dezember erwartet. Insoweit ist allerdings noch unsicher, ob der Bundesrat den Vermittlungsausschuss anruft, sodass sich die Verabschiedung des Gesetzes verzögern könnte. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer sind dabei insbesondere folgende, nach aktuellem Stand geplante Entwicklungen herauszustellen:

- Erweiterung des Verlustrücktrags und Erhöhung der Verlustvortragsquote (mit dem Ziel, Verluste schneller gegen positive Ergebnisse verrechnen zu können und damit positive Liquiditätseffekte zu erzielen) wie folgt:
  - Der Verlustrücktrag soll ab dem Jahr 2024 auf drei statt bislang zwei Jahre ausgedehnt werden.

- Das Volumen des Verlustrücktrags bei der Körperschaftsteuer soll auch in 2024 und 2025 10 Mio. € betragen und ab 2026 auf 5 Mio. € sinken. Dieses Volumen betrifft den Verlustrücktrag in alle drei Rücktragsjahre zusammen. Bei der Gewerbesteuer existiert – auch zukünftig – kein Verlustrücktrag.
- Die in § 10d Abs. 2 EStG geregelte Verlustvortragsquote soll für die Jahre 2024 bis 2027 von 60 % auf 75 % angehoben werden (Abmilderung der sog. Mindestbesteuerung). Damit könnten bestehende Verlustvorträge rascher gegen Gewinne verrechnet werden.
- Körperschaftsteuerliche Organschaft: Die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG soll gestrichen werden, da diese Norm, die auf die Verhinderung einer Doppelberücksichtigung von negativen Einkünften abzielt, im Ergebnis überflüssig geworden ist. Denn auf Grund der Einführung von § 4k Abs. 4 EStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz wird nunmehr bereits eine doppelte Berücksichtigung von Aufwendungen verhindert.

### **33 Erhebliche Ausweitung der Nachhaltigkeits-berichterstattung für GmbH: Stufenplan beginnend ab dem Geschäftsjahr 2025**

Nachdem der Vorschlag der Europäischen Kommission zur Nachhaltigkeitsberichtserstattung (Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD) in Form der finalen Richtlinie (EU) 2022/2464 am 16.12.2022 im Amtsblatt der EU veröffentlicht worden ist, ist diese innerhalb von 18 Monaten in nationales Recht umzusetzen.

Inhaltlich führt die neue Richtlinie detailliertere Berichtspflichten zu den Auswirkungen von Unternehmen auf die Umwelt, Menschenrechte und Sozialstandards ein, basierend auf gemeinsamen Kriterien im Einklang mit den EU-Klimazielen (sog. Nachhaltigkeitsberichte). Damit verbunden ist eine deutliche Erweiterung der von dieser Berichtspflicht betroffenen Unternehmen, die auch GmbH erfassen wird – insoweit ist der folgende Zeitplan zu beachten:

- Ab dem Geschäftsjahr 2024 greift die CSRD und erfasst als Anwenderkreis große Unternehmen von öffentlichem Interesse (EU PIEs) mit durchschnittlich mehr als 500 Mitarbeitenden.
- Ab dem Geschäftsjahr 2025 sind sämtliche großen Kapitalgesellschaften (KapGes) i. S. d. § 267 Abs. 3 HGB – unabhängig von ihrer Kapitalmarktorientierung – von der CSRD betroffen. Dazu zählen auch die diesen über § 264a HGB gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften. In diesem Schritt erfolgt eine ganz deutliche Ausweitung des Anwendungsbereichs.
- Ab dem Geschäftsjahr 2026 wird der Kreis der betroffenen Unternehmen auf kapitalmarktorientierte kleinere und mittlere Unternehmen (KMU), kleine und nicht-komplexe Kreditinstitute sowie firmeneigene Versicherungsunternehmen erweitert.
- Ab dem Geschäftsjahr 2028 wird dann der Kreis der betroffenen Unternehmen erweitert auf EU-Tochterunternehmen sowie Nicht-EU-Unternehmen, die mehr als 150 Mio. € Nettoumsatz (in den beiden vorangegangenen Geschäftsjahren) in der EU erwirtschaften und mindestens eine (große oder kapitalmarktorientierte) Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung in der EU (mit mindestens 40 Mio. € Nettoumsatz in der EU im vorangegangenen Geschäftsjahr) haben.

#### **Hinweis:**

Da es also schon für alle "großen" GmbH und GmbH & Co. KG zu einer Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ab dem Geschäftsjahr 2025 kommt, müssen sich diese mit dem Thema der Nachhaltigkeit und der Nachhaltigkeitsberichterstattung zeitnah auseinandersetzen. Herauszuheben sind dabei die European Sustainability Reporting Standards (ESRS), d. h. das von der EU-Kommission im Wege eines Delegierten Rechtsakts im Juli 2023 veröffentlichte erste vollständige sektorunabhängige Set von Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards. Es werden insoweit die verbindliche Beachtung von einheitlichen Standards zur Aufstellung von Nachhaltigkeitsberichten, die zwingende Verankerung des Nachhaltigkeitsberichts im Lagebericht sowie dessen verpflichtende Prüfung geregelt.

### **34 Gewinnerzielungsabsicht bei Einkünften aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Gestaltungsmissbrauch bei gezielter Herbeiführung von Veräußerungsverlusten**

Nach § 17 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert – unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % – beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Dabei setzt die Anwendung des § 17 EStG allerdings voraus, dass auch die Voraussetzungen des § 2 EStG erfüllt sind. Damit erfordert also gerade die steuerliche Geltendmachung von Veräußerungsverlusten das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht.

Vor diesem Hintergrund ist nun ein Urteil des BFH zu sehen, in dem sich der BFH mit der Frage der Gewinnerzielungsabsicht bzw. der sog. Liebhaberei befasst und hierzu folgende Grundsätze ausgeführt hat:

- Im Rahmen des § 17 EStG ist die Gewinnerzielungsabsicht nicht anhand jedes einzelnen veräußerten Anteils, sondern einheitlich für alle veräußerten Anteile zu prüfen, sodass sich die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht auf die gesamte Beteiligung des Stpfl. an der Kapitalgesellschaft beziehen muss.
- Das für einen bestimmten Geschäftsanteil gezahlte Aufgeld/Agio erhöht (für Veräußerungen vor dem 1.8.2019) die Anschaffungskosten dieses Anteils, auch wenn die Summe aus dem Nennbetrag und dem Agio den Verkehrswert des Anteils übersteigt (sog. Überpari-Emission).
- Die gezielte Herbeiführung eines Verlusts durch die Veräußerung eines GmbH-Geschäftsanteils, dessen Anschaffungskosten auf Grund eines Aufgelds seinen Verkehrswert übersteigen, ist nicht ohne Weiteres rechtsmissbräuchlich i. S. v. § 42 AO.

Im konkreten Streitfall hatte die Stpfl. im November 2015 als Alleingesellschafterin die A-GmbH mit einem Stammkapital von zunächst 25 000 € gegründet, deren Geschäftsgegenstand der Erwerb und die Verwaltung von Immobilien war. Mitte Dezember 2015 beschloss die Gesellschafterversammlung der GmbH eine Kapitalerhöhung um 1 000 €. Hierzu schuf sie einen weiteren Geschäftsanteil im Nennbetrag von 1 000 € (Nr. des Anteils: 25 001). Auch diesen Geschäftsanteil übernahm die Stpfl. und zahlte hierfür neben dem Nennbetrag ein Aufgeld von 500 000 € in die freie Kapitalrücklage der GmbH.

Am 28.12.2015 veräußerte die Stpfl. neben 300 Geschäftsanteilen im Nennwert von je 1 € (Nrn. 24 701 bis 25 000) auch den neuen Geschäftsanteil im Nennwert von 1 000 € (Nr. 25 001) zu einem Veräußerungspreis von 26 300 € an ihren Ehemann. Nachfolgend erklärte die Stpfl. in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2015 aus der Veräußerung der GmbH-Geschäftsanteile einen gem. § 17 EStG zu berücksichtigenden Verlust (unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens) i. H. v. 285 T€.

Demgegenüber erkannte die FinVerw den aus der Veräußerung des neu geschaffenen Geschäftsanteils Nr. 25 001 herrührenden Verlust nicht an. In Anbetracht der hohen Anschaffungskosten (1 000 € Nennwert zzgl. 500 000 € Aufgeld) habe es der Stpfl. an einer Gewinnerzielungsabsicht gefehlt. Daher ermittelte die FinVerw einen Gewinn i. S. d. § 17 EStG lediglich aus der Veräußerung der Anteile der Nr. 24 701 bis 25 000, weil sie argumentierte, dass die Einkunftsquelle i. S. v. § 17 EStG der jeweilige zivilrechtlich selbstständige und auch separat veräußerbare Anteil an der Kapitalgesellschaft sei.

Der BFH hat gegen diese Auffassung das Ergebnis der Vorinstanz bestätigt und insbesondere ausgeführt, dass

- der BFH in ständiger Rechtsprechung vom Vorliegen der notwendigen Gewinnerzielungsabsicht bei den Einkünften aus § 17 EStG im Regelfall auch dann ausgeht, wenn die Beteiligung nur kurze Zeit gehalten wurde,
- Veräußerungsverluste, die generiert werden, um steuerliche Vorteile zu erzielen, i. d. R. auch nicht die Gewinnerzielungsabsicht in Frage stellen, sondern dahingehend zu würdigen sind, ob rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 AO missbraucht wurden,
- und dass sich die Gewinnerzielungsabsicht auf die gesamte gehaltene Beteiligung an der GmbH beziehen muss, also eine Einzelbetrachtung jedes veräußerten Geschäftsanteils bzw. der Gesamtheit der veräußerten Geschäftsanteile ausgeschlossen ist.

Schließlich sei bei der Prüfung, ob eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, nicht etwa ein Periodengewinn, sondern der Totalgewinn als Ergebnis der steuerrelevanten Tätigkeit oder Nutzung von Kapitalvermögen zu betrachten. Darüber hinaus erfasse der Maßstab Totalgewinn nicht nur die Wertsteigerungen, sondern zusätzlich auch die laufenden Erträge. Außerdem sei der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Geschäftsanteilen an einer GmbH sowohl hinsichtlich des Veräußerungspreises als auch der Anschaffungskosten anteilsbezogen zu bestimmen (ein durchschnittlicher Anschaffungspreis sei nicht zulässig).

#### **Hinweis:**

Der BFH hat i. Ü. auch zur Frage eines sog. Gestaltungsmissbrauchs die Dispositionsfreiheit betont und ausgeführt, dass es einem Stpfl. grundsätzlich freisteht, ob, wann und an wen er seine Anteile veräußere. Im Streitfall sei mit dem Aufgeld zudem der Zweck verfolgt worden, der GmbH Finanzmittel zukommen zu lassen – dies sei aus Gestaltungssicht nicht unangemessen.

Für die Praxis ist i. Ü. noch herauszustellen, dass nach dem mit Gesetz vom Dezember 2019 eingefügten § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG für Veräußerungen nach dem 31.7.2019 die im Zuge einer Kapitalerhöhung geleisteten Aufgelder auf die gesamten Anteile einschließlich der im Rahmen der Kapitalerhöhung erhaltenen neuen Anteile gleichmäßig zu verteilen sind. Dem im Urteilsfall gestalteten Sachverhalt wurde durch diese Neuregelung teilweise die Grundlage entzogen.

### **35 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter**

Nachfolgend sind wichtige in 2023 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen und ggf. anzupassen:

#### **Organschaft**

- **Auslegung eines Gewinnabführungsvertrags ohne Verlängerungsklausel – keine steuerliche Rückwirkung eines notariellen Nachtragsvermerks:** Der BFH hat zur Frage der tatsächlichen Laufzeit eines Ergebnisabführungsvertrags entschieden, dass im konkreten Streitfall zwischen der Organgesellschaft und der Organträger-GmbH kein steuerrechtlich wirksamer GAV und damit keine Organschaft gem. §§ 14, 17 KStG (mehr) bestanden hatte, weil die Vertragslaufzeit wegen fehlender Verlängerung abgelaufen war. Denn der Notar hatte den Vertragsablauf vertraglich konkret datiert, dabei eine Verlängerungsklausel zunächst übersehen und diese erst nach den Streitjahren per Nachtragsvermerk eingefügt. Die nach Ablauf des GAV abgeführten Gewinne an die (vermeintliche) Organträger-GmbH werteten FinVerw und BFH als vGA, weil eben die Vertragslaufzeit wegen fehlender Verlängerung abgelaufen war. Es müsse ausgeschlossen sein, dass den Vertragsparteien je nach wirtschaftlicher und steuerlicher Situation ein "faktisches Wahlrecht" eingeräumt werde, sich entweder auf den konkreten Vertragstext oder aber auf ein Redaktionsversehen zu berufen. Auch ein zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommener Nachtragsvermerk eines Notars entfalte keine steuerliche Rückwirkung, wenn sich der tatsächlich gewollte Vertragsinhalt nicht objektiv aus den Vertragsregelungen heraus ergebe und unklar sei, wie eine mögliche Lücke in der Vertragsurkunde zu füllen ist.
- **Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags:** Der BFH hat entschieden, dass sich die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG) nicht nur auf den Schlusspunkt des Ausgleichs aller aus dem Gewinnabführungsvertrag resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten bezieht, sondern dass die entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden müssen. Die tatsächliche Durchführung eines EAV vollziehe sich vielmehr in zwei Stufen. Die erste Stufe erfordere, dass die entsprechenden Forderungen/Verbindlichkeiten aus dem EAV sowohl bei der Organträgerin als auch bei der Organgesellschaft bilanziell ausgewiesen werden. Im Anschluss müssen im zweiten Schritt die vertraglichen Vereinbarungen tatsächlich vollzogen werden, also Gewinne durch Zahlung oder Verrechnung an den Organträger abgeführt bzw. Verluste ausgeglichen werden. Die reine Buchung der Forderung/Verbindlichkeit aus dem EAV ohne Erfüllungswirkung sei nicht ausreichend.

Zudem soll nach Feststellung des BFH die Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags während der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren nicht nur zu einer Unterbrechung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft für einzelne Veranlagungszeiträume führen, sondern insgesamt eine (rückwirkende) Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nach sich ziehen.

**Hinweis:**

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

- **Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (Verrechnungskonto):** Mit einem nicht rechtskräftigen Urteil hat das FG Köln entschieden, dass ein GAV nur dann auch tatsächlich durchgeführt ist, wenn die durch ihn begründeten Verpflichtungen innerhalb angemessener Zeit beglichen werden. Daher führe die bloße Verbuchung auf einem Verrechnungskonto ohne zeitnahen Ausgleich auch nicht zur Begleichung der durch den GAV begründeten Verpflichtung in angemessener Zeit. Im konkreten Streitfall war zunächst lediglich der von der Organ-GmbH an den Organträger abzuführende Gewinn (ebenso wie Zinszahlungen) gegen das Konto "Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter" gebucht worden. Auf diesem Verrechnungskonto erfolgten dann aber keinerlei weitere Buchungen.

**Hinweis:**

Die weitere Rechtsentwicklung ist angesichts der beim BFH anhängigen Revision aufmerksam zu beobachten. Unstreitig ist jedenfalls, dass ein schlichter Verbindlichkeitsausweis zur Anerkennung der "Durchführung" der organschaftlichen Organschaft nicht genügt.

- **Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (Erfüllungssurrogate):** Mit einem noch nicht rechtskräftigen Urteil hat das FG Hamburg zur Frage der tatsächlichen Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags entschieden, dass der Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags die Umwandlung eines Gewinnabführungs- oder eines Verlustübernahmeanspruchs in ein Darlehen grundsätzlich nicht entgegensteht und dass ein solches Darlehen auch nicht fremdüblich vereinbart sein muss (zeitnahe Erfüllung durch Erfüllungssurrogate). Allerdings müsse, so das FG, der Darlehensanspruch werthaltig sein, damit der Vertrag als durchgeführt anzusehen (und damit die Organschaft anzuerkennen) sei.

**Hinweis:**

Das FG Hamburg unterstreicht also nochmals die tatsächliche Durchführung der GAV. Hier soll es einerseits nicht genügen, schlicht Forderungen und Verbindlichkeiten einzubuchen, da der Anspruch auf Gewinnabführung als auch die Verpflichtung zum Verlustausgleich mit Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahrs der Organgesellschaft entstehen. Andererseits soll aber – als praktikabler Ausweg – die Umwandlung in ein Darlehen ausreichend sein, wobei die vorherige Erfüllung der gegenseitigen Ansprüche durch Zahlung und anschließende Neuausreichung als Darlehen ebenso wenig erforderlich sein soll wie die Vereinbarung einer marktüblichen Verzinsung. Der Umwandlung der Forderung in ein Darlehen sollte eine klar dokumentierte Vereinbarung zugrunde liegen.

**Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:**

- **Anwendung des § 17 EStG bei der sog. Wegzugsbesteuerung:** Der BFH hat bestätigt, dass § 6 AStG die Rechtsfolgen des § 17 EStG auch auf die Fälle der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht ausdehnt, also einen besonderen Steuerentstrickungsstatbestand ohne Gewinnrealisierung beinhaltet. Erfasst werden soll mit dieser Regelung der die Beteiligung betreffende Wertzuwachs während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht. Allerdings entfällt die Besteuerung nachträglich, wenn der Stpfl. innerhalb von sieben Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird. Nach Ansicht des BFH sei dieses Merkmal einer "nur vorübergehenden Abwesenheit" schon dann erfüllt, wenn der Stpfl. tatsächlich innerhalb des gesetzlich bestimmten Zeitrahmens nach dem Wegzug wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird. Auf eine (subjektive) "Rückkehrabsicht" komme es nicht an.

**Hinweis:**

Dieses Urteil des BFH unterstreicht, dass ein Wegzug in Drittstaaten erhebliche steuerliche Risiken mit sich bringen kann. Daher sollte frühzeitig steuerlicher Rat eingeholt und auch schon vorsorglich erwogen

werden, bereits bei Wegzug im Sinne einer Beweisvorsorge einen etwaigen Rückkehrwillen zu dokumentieren.

- **Schuldzinsenabzug beim Gesellschafter aus einem Darlehen zur Finanzierung einer Bürgschaftsinanspruchnahme:** Der BFH hat zum Werbungskostenabzug eines GmbH-Gesellschafters im Bereich der sog. Abgeltungsteuer entschieden, dass der Abzug von Schuldzinsen für ein Refinanzierungsdarlehen, das zur Finanzierung einer Bürgschaftsinanspruchnahme aufgenommen wird, bei den Einkünften aus Kapitalvermögen vorbehaltlich der Regelung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG ausgeschlossen ist.

**Hinweis:**

Dieser Beschluss unterstreicht, dass im Bereich der Abgeltungsteuer in der praktischen Gestaltung gerade von Refinanzierungen und Bürgschaftsübernahmen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32d EStG sehr sorgfältig zu prüfen sind, um im konkreten Einzelfall auch einen Abzug der tatsächlichen Werbungskosten erreichen zu können. Dagegen ist ein Abzug der Refinanzierungszinsen dann möglich, wenn die GmbH-Beteiligung in einem steuerlichen Betriebsvermögen gehalten wird bzw. wurde. Insoweit sind frühzeitig Gestaltungen hinsichtlich der optimalen Finanzierungsstruktur zu prüfen.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im Dezember 2023

---

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: Dezember 2023