



Mandanten-Rundschreiben 03/2024

- **Wachstumschancengesetz**
- **Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags**
- **Lohnsteuer-Hinweise 2024**

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Wachstumschancengesetz wurde nun nach langem politischem Ringen in einer deutlich abgespeckten Fassung von Bundestag und Bundesrat beschlossen und ist in Kraft getreten. Einiges ist letztlich nicht umgesetzt worden, so insbesondere die vorgesehene Klimaschutz-Investitionsprämie. Jedoch wurden zumindest punktuell die Abschreibungsbedingungen verbessert. Dies gilt insbesondere für Investitionen im Wohnungsbau.

Daneben sind die Urteile des BFH zur Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags herauszustellen. Das Gericht hat entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass der Bezug eines Nutzungersatzes im Rahmen der reinen Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags nach Widerruf keinen steuerbaren Kapitalertrag begründet.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Berliner Testament erbschaftsteuerlich vielfach nachteilig
- 2 Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen: Zeitpunkt des Abschlusses einer solchen Maßnahme bei Ratenzahlung der Handwerkerleistung
- 3 Kindergeldberechtigung bei Aufnahme eines Pflegekindes im Laufe des Monats
- 4 Keine Inanspruchnahme des Pflegepauschbetrags bei geringfügigen Pflegeleistungen
- 5 Energiepreispauschale 2022 – Im Einzelfall mit der Einkommensteuererklärung geltend zu machen
- 6 Kosten des Insolvenzverfahrens können steuerlich nicht geltend gemacht werden
- 7 Gemeinnützige Körperschaften: Höchstgrenze für Mitgliedsbeiträge wird erhöht

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 8 Aktualisierte Hinweise zur Lohnsteuer durch die FinVerw – Lohnsteuer-Hinweise 2024
- 9 Verpflegungspauschale: Keine Änderungen durch das Wachstumschancengesetz
- 10 Zweitwohnungsteuer als Kosten der Unterkunft für eine doppelte Haushaltsführung
- 11 Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen
- 12 Rechtsanwaltskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren als Werbungskosten
- 13 Tarifvertraglicher Ausschluss einer Inflationsausgleichsprämie während der Passivphase der Altersteilzeit
- 14 Rückabwicklung eines vermeintlich freien Mitarbeiterverhältnisses – Vertrauensschutz des Mitarbeiters

Für Unternehmer und Freiberufler

- 15 Entwurf des Bürokratieentlastungsgesetzes IV
- 16 Kein steuerlicher Abzug von Aufwendungen einer Influencerin/Bloggerin für die Anschaffung von bürgerlicher Kleidung und Accessoires
- 17 Steuerliche Erfassung einer Einmalzahlung für eine langfristige Nutzungsüberlassung
- 18 Korrekturmöglichkeit bei Ausweis einer falschen Steuer in Rechnungen an Endverbraucher
- 19 Differenzbesteuerung und innergemeinschaftlicher Erwerb für Kunstgegenstände

Für Personengesellschaften

- 20 Pensionsrückstellung bei Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft
- 21 Einbringungsbedingter Übergang des Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft
- 22 Absicherung einer Betriebsaufspaltung durch eine GmbH & Co. KG als Besitzgesellschaft

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 23 GmbH-Gesellschafter: Möglichkeit der Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren

Für Hauseigentümer

- 24 Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags
- 25 Wohnraumvermietung und Vorsteuerabzug aus Heizungsanlage

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 26 Anhebung der (monetären) Schwellenwerte für die Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen
- 27 Ausgewählte Gesetzesänderungen durch das sog. Wachstumschancengesetz
- 28 Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung nach § 17 Abs. 4 EStG
- 29 Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Veräußerungstatbeständen gem. § 17 EStG
- 30 Überraschungsentscheidung im Rahmen der Feststellung einer vGA (Verrechnungskonto)
- 31 Voraussetzungen der wirtschaftlichen Eingliederung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

Wachstumschancengesetz und andere aktuelle Steuergesetzgebung

- 32 Wachstumschancengesetz in Kraft getreten
- 33 Für alle Steuerpflichtigen

- 34 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
- 35 Für Investitionen in Immobilien
- 36 Für Unternehmer und Freiberufler
- 37 Für Personengesellschaften

Für alle Steuerpflichtigen

1 Berliner Testament erbschaftsteuerlich vielfach nachteilig

Ehegatten und eingetragene Lebenspartner sind oft daran interessiert, dass das Vermögen des Erstversterbenden zunächst beim Überlebenden verbleibt. Zu diesem Zweck setzen sich die Ehe-/Lebenspartner oft in gemeinsamen Testamenten zunächst gegenseitig als Erben ein und bestimmen zugleich die Erbfolgeregelung für den Tod des Längstlebenden (sog. Berliner Testament). Bei der Ausgestaltung dieser Erbeinsetzung bestehen verschiedene rechtliche Möglichkeiten.

Erbschaftsteuerlich kann ein solches Berliner Testament allerdings nachteilig sein, weil das Vermögen der Ehegatten/Lebenspartner innerhalb kurzer Zeit möglicherweise zweimal der Erbschaftsteuer unterworfen wird. Gerade bei Ehegatten/Lebenspartnern, die innerhalb eines kurzen zeitlichen Abstands versterben, steht der doppelten Belastung nur eine vergleichsweise kurze Zeit gegenüber, in welcher der überlebende Ehegatte/Lebenspartner das gemeinsame Vermögen nutzen kann. Beim Tod des erstversterbenden Ehegatten kann in der Regel nur der persönliche Freibetrag des überlebenden Ehegatten (500 000 €) und der besondere Versorgungsfreibetrag (256 000 €) genutzt werden. Der persönliche Freibetrag des bzw. der Schlusserben kann dagegen beim Tod des Erstverstorbenen nicht genutzt werden. Bei größeren Vermögen kann dies sehr ungünstig sein.

Handlungsempfehlung:

Insoweit sollten im konkreten Fall eine Abschätzung der erbschaftsteuerlichen Werte und der möglichen Erbschaftsteuer erfolgen. Dies ist ein wichtiger Prozess, um mögliche Steuerbelastungen einplanen und berücksichtigen zu können. Hinsichtlich der Ausgestaltung der Erbfolgeregelung gibt es in mehrfacher Hinsicht Gestaltungsmöglichkeiten, die je nach Einzelfall vorteilhaft einsetzbar sind, ggf. aber auch steuerlich sehr ungünstig sein können.

Der BFH hatte nun über eine Ausgestaltungsform des Berliner Testaments zu entscheiden. Es ging um die sog. Jastrowsche Klausel, bei der denjenigen Kindern ein betagtes Vermächtnis gewährt wird, die beim Tod des Erstversterbenden ihren Pflichtteil nicht fordern. Durch diese Strafklausel sollen Kinder abgehalten werden, beim Tod des Erstversterbenden den ihnen zustehenden Pflichtteil zu fordern. Mit Urteil vom 11.10.2023 (Az. II R 34/20) hat der BFH zur erbschaftsteuerlichen Behandlung eines solchen Testaments wie folgt entschieden:

- Zunächst kann der überlebende Ehegatte als Erbe des Erstversterbenden das Vermächtnis bei seinem Erwerb nicht als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen, da das Vermächtnis noch nicht fällig ist (sog. betagtes Vermächtnis). Dies hat zur Folge, dass der Nachlass ungeschmälert durch das betagte Vermächtnis auf den Längstlebenden übergeht.
- Das später berechnete Kind hat den Erwerb durch Vermächtnis beim Tod des länger lebenden Ehegatten als von diesem stammend zu versteuern.
- Ist das Kind auf Grund der Anordnung des Berliner Testaments zugleich Schlusserbe des Letztversterbenden geworden, kann es bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs das dann fällig gewordene Vermächtnis als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen. Hierdurch neutralisiert sich, dass das Kind selbst das Vermächtnis versteuern muss.
- In der Zusammenschau kommt es aber zu einer zweifachen Besteuerung des Werts des Vermächtnisses: Zum einen bei dem zunächst überlebenden Ehegatten, bei dem es ohne Abzugsmöglichkeit in den steuerlichen Erwerb fällt, und zum anderen bei dem Kind als Vermächtnisnehmer im Zeitpunkt der Fälligkeit des Vermächtnisses.

Hinweis:

Der Einsatz der Jastrowschen Klausel kann also zur Sicherstellung der Versorgung des überlebenden Ehegatten mit ausreichender Liquidität sinnvoll sein, ist aber aus erbschaftsteuerlicher Sicht ungünstig. Aus diesem Grund sollte bei der Abfassung solcher Verfügungen stets rechtlicher und steuerlicher Rat eingeholt werden.

2 Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen: Zeitpunkt des Abschlusses einer solchen Maßnahme bei Ratenzahlung der Handwerkerleistung

Für energetische Sanierungsmaßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden, die älter als zehn Jahre sind, kann eine **Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer** in Anspruch genommen werden. Geförderte energetische Maßnahmen sind Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen und Geschossdecken, Erneuerung der Fenster oder Außentüren, Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage, Erneuerung der Heizungsanlage, Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung und die Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind. Die Ermäßigung der Einkommensteuer beträgt im Kalenderjahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im nächsten Kalenderjahr je 7 % der Aufwendungen, höchstens jedoch je 14 000 € und im übernächsten Kalenderjahr 6 % der Aufwendungen, höchstens jedoch 12 000 €.

Bedingung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist u.a., dass zum einen der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung in deutscher Sprache erhalten hat, die die förderungsfähige energetische Maßnahme, die Arbeitsleistung des Fachunternehmens und die Adresse des begünstigten Objekts ausweist und zum anderen die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist. Letzter Aspekt führte nun zu einem Streitfall. Es ging um die Kosten für den Einbau eines neuen Heizungskessels i.H.v. insgesamt 8 118 €. Diese Kosten wurden seit März 2021 auf Grund einer Vereinbarung mit dem Heizungsbauunternehmen in gleichbleibenden monatlichen Raten i.H.v. 200 € abbezahlt. Im Jahr 2021 wurden infolgedessen 2 000 € bezahlt. Die Stpfl. begehrten im Streitjahr die Berücksichtigung einer Steuerermäßigung i.H.v. 7 % von 8 118,10 €. Dies lehnte das Finanzamt mit der Begründung ab, die energetische Maßnahme sei erst dann abgeschlossen, wenn die Leistung tatsächlich erbracht worden sei, die steuerpflichtige Person eine Rechnung erhalten und den Rechnungsbetrag auf ein Konto des Leistungserbringers eingezahlt habe. An Letzterem fehle es im Jahr 2021. Erst mit Begleichung der letzten Rate im Jahr 2024 komme eine Steuerermäßigung in Betracht.

Das FG München bestätigt mit Urteil vom 8.12.2023 (Az. 8 K 1534/23) die Auffassung des Finanzamtes. Die Stpfl. haben im Streitjahr anstatt des bei Abnahme fälligen gesamten Werklohns lediglich eine Teilleistung i.H.v. 2 000 € an das Heizungsinstallationsunternehmen entrichtet, da sie mit dem ausführenden Handwerksbetrieb Ratenzahlung vereinbart haben. Vorliegend sei insbesondere nicht die Umwandlung des Kaufpreises in ein Darlehen zu sehen. Die Ratenzahlungsvereinbarung läge im ausschließlichen Interesse der Stpfl., da diese den Werklohn in kleineren Teilsummen begleichen konnten und ihnen dies einen finanziellen Spielraum verschaffte.

Im Streitjahr sei aber auch keine Steuerermäßigung bezogen auf die Teilzahlung von 2 000 € zu gewähren, denn die Maßnahme gelte steuerlich erst dann als abgeschlossen, wenn der gesamte Rechnungsbetrag gezahlt ist.

Hinweis:

In der Literatur ist diese Frage aber umstritten und teilweise wird auch auf das Abflussprinzip abgestellt, so dass vorliegend im Streitjahr die Steuerermäßigung in Bezug auf die tatsächlich geleistete Zahlung gewährt werden könnte. Nun ist gegen die Entscheidung des FG München die Revision beim BFH anhängig, so dass die endgültige Entscheidung in dieser Frage noch offensteht.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollten ggf. andere Finanzierungsmodelle gesucht werden. So wäre zu prüfen, ob ein anderes Ergebnis durch eine Darlehensvereinbarung mit dem Handwerker erreicht werden kann. In einem solchen Fall dürfte jedenfalls von einem Abfluss des geschuldeten Betrages auszugehen sein, wenn die

Darlehensgewährung auch i.S.d. leistenden Handwerksbetriebs liegt, so z.B., weil er ansonsten den Auftrag nicht hätte erlangen können.

3 Kindergeldberechtigung bei Aufnahme eines Pflegekindes im Laufe des Monats

Im konkreten Streitfall waren der Stpfl. und sein Lebenspartner die Pflegeeltern des am 26.11.2020 geborenen A. Sie hatten A am 7.12.2020 in ihren Haushalt aufgenommen. Der Stpfl. beantragte Kindergeld für A, und zwar ab dem Geburtsdatum des A im November 2020, weil bereits bei der Geburt seitens des Jugendamts die Inobhutnahme und Aufnahme im Haushalt des Stpfl. festgestanden habe. Dies lehnte die Familienkasse mit der Begründung ab, dass auf Grund des kindergeldrechtlichen Monatsprinzips derjenige Elternteil für den gesamten Monat ungeteilt das Kindergeld erhalte, der zu Beginn des Monats den vorrangigen Anspruch innegehabt habe. In den Monaten November und Dezember sei die Mutter des A, die zum Zeitpunkt der Geburt obdachlos war, vorrangig und der Stpfl. nur nachrangig kindergeldberechtigt.

Der BFH bestätigt mit Urteil vom 18.1.2024 (Az. III R 5/23) die Auffassung der FinVerw. A sei erst ab dem 7.12.2020 als Pflegekind anzuerkennen, sodass der Stpfl. erst ab Dezember anspruchsberechtigt war. Auf Grund der vorrangigen Anspruchsberechtigung der leiblichen Eltern habe der Stpfl. für den Monat Dezember 2020 keinen Kindergeldanspruch für A. Für das im Streit stehende Kindergeld bestand im Dezember 2020 eine Anspruchsberechtigung mehrerer Personen: Berücksichtigung des A als Kind seiner Eltern oder als Pflegekind des Stpfl. und seines Lebenspartners. Die Berechtigung der leiblichen Eltern habe schon ab der Geburt des A und damit auch am Beginn des Monats Dezember 2020 bestanden, wohingegen die der Pflegeeltern erst am 7.12.2020 hinzugekommen sei. Erfülle nämlich eine Person am Monatsersten alle Voraussetzungen des Kindergeldanspruchs, habe sie diesen grundsätzlich für den gesamten Monat. Ein Wechsel in der Anspruchsberechtigung zugunsten eines neuen Berechtigten wirke immer erst ab dem Folgemonat.

Handlungsempfehlung:

Die Frage der Kindergeldberechtigung ist in manchen Konstellationen nicht einfach zu beurteilen. Insoweit ist stets der Einzelfall sorgfältig zu prüfen.

4 Keine Inanspruchnahme des Pflegepauschbetrags bei geringfügigen Pflegeleistungen

Pflegt der Stpfl. eine andere Person und erhält hierfür keine Vergütung – so insbesondere vielfach bei der Pflege von nahen Angehörigen –, so kann bei der Einkommensteuer ein Pflegepauschbetrag geltend gemacht werden, der die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindert. Als Pflegepauschbetrag wird folgender Jahresbetrag in Abhängigkeit von dem Pflegegrad der zu pflegenden Person gewährt:

- bei Pflegegrad 2: 600 €,
- bei Pflegegrad 3: 1 100 € und
- bei Pflegegrad 4 oder 5: 1 800 €.

Der Pflegepauschbetrag i.H.v. 1 800 € wird auch gewährt, wenn die Person im steuerlichen Sinne als hilflos eingestuft wird. Hilflos in diesem Sinne ist eine Person, wenn sie für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen zur Sicherung ihrer persönlichen Existenz im Ablauf eines jeden Tages fremder Hilfe dauernd bedarf.

Bei erstmaliger Feststellung, Änderung oder Wegfall des Pflegegrads im Laufe des Kalenderjahres ist der Pflegepauschbetrag nach dem höchsten Grad zu gewähren, der im Kalenderjahr festgestellt war.

Das FG Sachsen hat nun aber entschieden, dass ein Pflegepauschbetrag bei lediglich geringfügigen Pflegeleistungen nicht gewährt wird (Urteil v. 24.1.2024, Az. 2 K 936/23). Im Streitfall besuchte ein Sohn seine pflegebedürftige Mutter (Pflegestufe III) fünf Mal im Jahr für mehrere Tage in einer Einrichtung des betreuten Wohnens und half in dieser Zeit bei der Körperpflege, beim An- und Ausziehen, bei den Mahlzeiten und beim Verlassen der Wohnung.

Außerdem unterstützte er seine Mutter in organisatorischen Dingen. Das Finanzamt versagte einen Pflegepauschbetrag, weil die Pflege nicht über das bei Familienbesuchen Übliche hinausgehe.

Das FG bestätigte, dass ein Pflegepauschbetrag nicht gewährt werden kann. Für die Inanspruchnahme des Pflegepauschbetrages muss die Pflegedauer mindestens 10 % des pflegerischen Zeitaufwandes betragen, um einen Abzug als außergewöhnliche Belastung zu rechtfertigen. Andernfalls könnten in vielen Fällen Familienbesuche, die mit Hilfeleistungen im Haushalt verbunden sind, als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Dies sei nicht Intention des Gesetzgebers.

Handlungsempfehlung:

Der Pflegepauschbetrag ist eine Möglichkeit, um den entstehenden Zeitaufwand durch die Pflege zumindest etwas zu kompensieren. Insoweit sollte stets geprüft werden, ob Anspruch auf diesen besteht. Der Pflegepauschbetrag muss dann mit der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden.

5 Energiepreispauschale 2022 – Im Einzelfall mit der Einkommensteuererklärung geltend zu machen

Unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige, die in 2022 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, freiberuflicher Arbeit oder Lohn Einkünfte bezogen haben, hatten Anspruch auf eine Energiepreispauschale i.H.v. 300 €. Bei Arbeitnehmern wurde diese i.d.R. im September 2022 durch den Arbeitgeber mit der Lohnabrechnung ausgezahlt. In Einzelfällen kam es vor, dass die Auszahlung durch den Arbeitgeber nicht erfolgte. In diesen Fällen muss die Energiepreispauschale durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden. Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Arbeitgeber die Energiepreispauschale über die Lohnabrechnung hätte auszahlen müssen, wie der BFH mit Entscheidung vom 29.2.2024, Az. VI S 24/23, entschieden hat.

Handlungsempfehlung:

Alle Berechtigten sollten prüfen, ob eine Energiepreispauschale entweder über den Arbeitgeber oder im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für 2022 ausgezahlt wurde. Ansonsten ist diese durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung gegenüber dem Finanzamt geltend zu machen.

6 Kosten des Insolvenzverfahrens können steuerlich nicht geltend gemacht werden

Das FG Hamburg hatte über die Frage zu entscheiden, ob Kosten eines Insolvenzverfahrens steuerlich geltend gemacht werden können. Im Streitfall wurde über das Vermögen der Stpfl. wegen Zahlungsunfähigkeit ein (Regel-)Insolvenzverfahren eröffnet. Im Eigentum der Stpfl. stehende Vermietungsobjekte wurden durch die Insolvenzverwalterin im Streitjahr 2017 verwertet. Das Insolvenzverfahren wurde im Jahr 2020 beendet, wobei es auf Grund der Verwertung des Vermögens der Stpfl. im Rahmen des Insolvenzverfahrens zu einer vollständigen Befriedigung der Gläubiger kam. Die Stpfl. wollte nun die Kosten des Insolvenzverwalters mildernd bei der Ermittlung des Gewinns aus dem privaten Veräußerungsgeschäft über die verwertete Immobilie angesetzt sehen. Dies lehnte das Finanzamt ab.

Das FG Hamburg bestätigte nun mit Entscheidung vom 19.10.2023 (Az. 1 K 97/22) dieses Ergebnis. Die Kosten des Insolvenzverfahrens können weder als Werbungskosten bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften noch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung noch als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Insoweit fehlt es an dem notwendigen Veranlassungszusammenhang zu den entsprechenden Einkünften. Der Ansatz außergewöhnlicher Belastungen scheidet aus, weil die Überschuldung von Privatpersonen kein gesellschaftliches Randphänomen sei und damit nicht außergewöhnlich ist.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung ist nun beim BFH unter dem Az. IX R 29/23 die Revision anhängig.

7 Gemeinnützige Körperschaften: Höchstgrenze für Mitgliedsbeiträge wird erhöht

Gemeinnützige Vereine müssen mit ihrer Vereinstätigkeit die Allgemeinheit fördern. Deshalb gibt es für Mitgliedsbeiträge eine Höchstgrenze, damit ein gemeinnütziger Verein für möglichst viele Menschen zugänglich ist. Bund und Länder haben sich auf die Anhebung der Höchstgrenze für Mitgliedsbeiträge für gemeinnützige Vereine geeinigt.

Die FinVerw hat insoweit Höchstbeträge für Mitgliedsbeiträge festgesetzt. Diese Höchstbeträge wurden nun angehoben. Bei einem Verein, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugutekommt, ist eine Förderung der Allgemeinheit anzunehmen, wenn

- die **Mitgliedsbeiträge** und Mitgliedsumlagen zusammen im Durchschnitt 1 440 € (bisher: 1 023 €) je Mitglied und Jahr und
- die **Aufnahmegebühren** für die im Jahr aufgenommenen Mitglieder im Durchschnitt 2 200 € (bisher: 1 534 €) nicht übersteigen.

Handlungsempfehlung:

Diese Grenzen sind zwingend einzuhalten, da ansonsten die Gemeinnützigkeit des Vereins gefährdet ist. Nun können Anpassungen an die erhöhten Beträge vorgenommen werden. Die erhöhten Beträge gelten bereits aktuell.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

8 Aktualisierte Hinweise zur Lohnsteuer durch die FinVerw – Lohnsteuer-Hinweise 2024

Die für den Lohnsteuerabzug in 2024 maßgeblichen Lohnsteuer-Hinweise 2024 wurden von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder beschlossen und vom BMF im amtlichen Lohnsteuer-Handbuch für 2024 veröffentlicht. Hinzuweisen ist insbesondere auf folgende Änderungen gegenüber den Lohnsteuer-Hinweisen 2023:

Steuerfreiheit des Deutschland-Tickets:

- Sachbezüge und Geldleistungen des Arbeitgebers für die Überlassung bzw. den Erwerb eines Deutschland-Tickets, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn dem Arbeitnehmer gewährt werden, sind steuerfrei, da das Deutschland-Ticket nur zu Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr berechtigt.
- Die Steuerfreiheit der zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Arbeitgeberleistungen gilt auch für ein kostenpflichtiges Upgrade des Deutschland-Tickets (z.B. für die Benutzung der 1. Klasse und/oder für die Fahrradmitnahme).
- Zur Bewertung des geldwerten Vorteils und den Auswirkungen auf die Entfernungspauschale gibt die FinVerw folgendes Beispiel:

Beispiel:

Der Arbeitgeber stellt seinem Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn das Deutschland-Ticket zur Verfügung und erhält auf Grund seiner Zuzahlung von mindestens 25 % des Kaufpreises vom Verkehrsunternehmen auf den Preis einen Nachlass von 5 %.

Preis für das Deutschland-Ticket		49,00 €
Nachlass für den Arbeitgeber von 5 % (kein Arbeitslohn)		2,45 €
vom Arbeitgeber zu zahlender Kaufpreis		46,55 €
davon 96 %		44,68 €
a)	verbilligte Überlassung:	
	Wert des Deutschland-Tickets	44,68 €

	./.. Zahlung des Arbeitnehmers (z.B. 70 % von 49 €)	34,30 €
	steuerfreier geldwerter Vorteil monatlich	10,38 €
b)	unentgeltliche Überlassung:	
	Wert des Deutschland-Tickets	44,68 €
	./.. Zahlung des Arbeitnehmers (keine)	0,00 €
	steuerfreier geldwerter Vorteil monatlich	44,68 €

Der monatlich steuerfreie geldwerte Vorteil ist im **Lohnkonto** des jeweiligen Arbeitnehmers aufzuzeichnen und mindert i.H.d. sich ergebenden Jahresbetrags beim Arbeitnehmer die Entfernungspauschale, soweit er nicht als Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung ausgezahlt wurde. Der steuerfrei ausgezahlte Jahresbetrag ist daher in Zeile 17 der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung des jeweiligen Arbeitnehmers anzugeben. Die Sachbezugsfreigrenze und der Rabatt-Freibetrag sind nicht zu berücksichtigen.

Die Minderung der Entfernungspauschale unterbleibt, wenn der Arbeitgeber seine Aufwendungen für das Deutschland-Ticket (hier: 46,55 €) zulässigerweise **mit 25 % pauschal besteuert**. Die pauschal besteuerten Bezüge sind im Lohnkonto des jeweiligen Arbeitnehmers aufzuzeichnen. Ein Ausweis in der Lohnsteuerbescheinigung ist nicht vorzunehmen.

Private Nutzung betrieblicher Telekommunikationsgeräte

- Die Erstattung von Telefonkosten für einen vom Arbeitnehmer abgeschlossenen Mobilfunkvertrag durch den Arbeitgeber ist auch dann steuerfrei, wenn der Arbeitgeber das Mobiltelefon, durch dessen Nutzung die Telefonkosten entstanden sind, von dem Arbeitnehmer zu einem niedrigen, auch unter dem Marktwert liegenden Preis erworben hat und er das Mobiltelefon dem Arbeitnehmer unmittelbar danach wieder zur privaten Nutzung überlässt. Insoweit folgt die FinVerw der Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 23.11.2022).

Hinweis:

Ein betriebliches Telekommunikationsgerät liegt hingegen nicht vor und die Überlassung ist nicht lohnsteuerfrei, wenn das Gerät nicht dem Arbeitgeber, sondern dem Arbeitnehmer zuzurechnen ist. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitnehmer Eigentümer des Telekommunikationsgeräts ist oder das Gerät dem Arbeitnehmer zuzurechnen ist, weil er darüber wie ein wirtschaftlicher Eigentümer oder als Leasingnehmer verfügen kann.

Handlungsempfehlung:

Die Änderungen aus den Lohnsteuer-Hinweisen 2024 sind beim Lohnsteuerabzug zu berücksichtigen. Individuell ist zu prüfen, ob weitere Änderungen relevant sind.

9 Verpflegungspauschale: Keine Änderungen durch das Wachstumschancengesetz

Mit dem Wachstumschancengesetz sollten auch Änderungen im Lohnsteuerrecht erfolgen. So sollten insbesondere die Verpflegungspauschalen ab dem 1.1.2024 und auch der Freibetrag für Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen angehoben werden. In dem nun in Kraft getretenen Gesetz sind diese Änderungen nicht mehr enthalten. Damit gelten **weiterhin folgende steuerliche Verpflegungspauschalen:**

Abwesenheit von der Wohnung und erster Tätigkeitsstätte/Betriebsstätte	Verpflegungspauschale
Abwesenheit am vollen Kalendertag	28 €
An- und Abreisetag jeweils	14 €
Abwesenheit mehr als acht Stunden	14 €

Hinweis:

Lediglich der Pauschbetrag für Berufskraftfahrer, die im Fahrzeug übernachten, ist mit Wirkung ab 2024 von 8 € auf 9 € angehoben worden.

10 Zweitwohnungsteuer als Kosten der Unterkunft für eine doppelte Haushaltsführung

Der BFH hat mit Urteil v. 13.12.2023 (Az. VI R 30/21) entschieden, dass die Zweitwohnungsteuer Aufwand für die Nutzung der Unterkunft ist und daher bei den Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung der Abzugsbeschränkung für Unterkunftskosten unterfällt. Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens jedoch 1 000 € im Monat.

Zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft, die (nur) mit dem Höchstbetrag von 1 000 € pro Monat abgezogen werden können, zählen alle Aufwendungen, die der Stpfl. getragen hat, um die Unterkunft zu nutzen, soweit sie ihr einzeln zugeordnet werden können. Bei der (von der Stadt München erhobenen) Zweitwohnungsteuer handelt es sich somit um Unterkunftskosten i.S.d. Norm. Denn die Zweitwohnungsteuer stellt einen tatsächlichen Aufwand für die Nutzung der Unterkunft dar. Insbesondere knüpft das Entstehen der Zweitwohnungsteuer maßgeblich an das Innehaben einer weiteren Wohnung in München neben der in einer anderen Stadt gelegenen Hauptwohnung und damit an die damit regelmäßig einhergehende Nutzung dieser Wohnung an.

Hat der Stpfl. eine Wohnung angemietet, gehört zu den von der Abzugsbeschränkung erfassten Unterkunftskosten zunächst die Bruttokaltmiete; bei einer Eigentumswohnung die Absetzung für Abnutzung (AfA) auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die Zinsen für Fremdkapital, soweit sie auf den Zeitraum der Nutzung entfallen. Aber auch die (warmen und kalten) Betriebskosten einschließlich der Stromkosten gehören zu diesen Unterkunftskosten. Dagegen gehören die Aufwendungen des Stpfl. für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände einschließlich AfA nicht zu diesen Aufwendungen und können daher daneben, unabhängig vom Höchstbetrag, als sonstige notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung angesetzt werden.

Handlungsempfehlung:

Die als Werbungskosten ansetzbaren Kosten einer doppelten Haushaltsführung können materiell sehr bedeutsam sein. Im Einzelfall ist das Vorliegen einer steuerlichen doppelten Haushaltsführung und die Abgrenzung der ansetzbaren Kosten sorgfältig zu prüfen.

11 Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen

Zur Bindung und Motivation insbesondere leitender Mitarbeiter werden in der Praxis häufig Mitarbeiterbeteiligungen angeboten. Vielfach wird die Beteiligung dem Mitarbeiter vergünstigt gewährt, was als Teil der Gegenleistung für die von ihm erbrachte Arbeitsleistung gesehen wird und damit der Lohnsteuer unterliegt. Der BFH hatte sich nun mit der Frage zu befassen, wie der Gewinn aus der späteren Veräußerung einer solchen Mitarbeiterbeteiligung zu versteuern ist.

In dem Grundsatzurteil vom 14.12.2023 (Az. VI R 1/21 und VI R 1/21) hat das Gericht entschieden, dass der Gewinn in Gestalt der Differenz zwischen (Rück-)Kaufpreis und Anschaffungskosten aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung kein der Lohnsteuer zu unterwerfender Vorteil ist. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer die Beteiligung an seinem Arbeitgeberbetrieb zuvor verbilligt erworben hat. Erwerb und Veräußerung einer (Kapital-)Beteiligung (am Arbeitgeber) sind zwei unterschiedliche, steuerlich voneinander getrennt und unabhängig zu betrachtende Sachverhalte. Deshalb wirkt ein gegebenenfalls bei Erwerb der Beteiligung bestehender arbeitslohnbegründender Veranlassungszusammenhang nicht im Rahmen eines späteren Veräußerungsvorgangs fort.

Ein lohnsteuerbarer Vorteil kann bei der Veräußerung der Mitarbeiterbeteiligung nur insoweit vorliegen, als der Arbeitnehmer aus der Veräußerung der Mitarbeiterbeteiligung einen durch das Arbeitsverhältnis veranlassten marktüblichen Überpreis erzielt. Nach aktuellem Recht unterliegt damit der Veräußerungsgewinn aus einer solchen Mitarbeiterbeteiligung – zumindest bei einer Beteiligung unter 1 % am Unternehmen des Arbeitgebers – als Einkünfte aus Kapitalvermögen der 25 %igen Abgeltungsteuer. Gleiches gilt für laufende Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung.

Hinweis:

Bei der Gewährung von Mitarbeiterbeteiligungen kann ggf. der geldwerte Vorteil aus der verbilligten Gewährung der Beteiligung lohnsteuerfrei sein. Dies setzt allerdings insbesondere voraus, dass die Möglichkeit der Beteiligung am Unternehmen mindestens allen Arbeitnehmern offensteht, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis stehen.

12 Rechtsanwaltskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren als Werbungskosten

Bei der Frage, ob Werbungskosten im Zusammenhang mit einer ausgeübten nicht selbständigen Tätigkeit vorliegen (oder ggf. Aufwendungen des Privatbereichs), ist der Veranlassungszusammenhang maßgebend. Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit Urteil vom 10.1.2024 (Az. VI R 16/21) entschieden, dass Rechtsverfolgungskosten eines Berufssoldaten für ein gegen ihn geführtes Wehrdisziplinarverfahren als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Kosten der Rechtsverfolgung (Beratungs-, Vertretungs- und Prozesskosten) teilen grundsätzlich die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren:

- Ist Gegenstand des Rechtsstreits ein Vorgang der Privatsphäre (z.B. das Bestehen eines Erbrechts), so sind die Kosten der Rechtsverfolgung nicht abzugsfähig.
- Der Abzug von durch einen Strafprozess verursachten Rechtsverfolgungskosten als Werbungskosten setzt voraus, dass die dem Arbeitnehmer vorgeworfene Tat in Ausübung und nicht nur gelegentlich der Berufstätigkeit begangen worden ist. Bei zivil- oder arbeitsgerichtlichen Rechtsstreitigkeiten besteht ein Zusammenhang zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Streitigkeit das Arbeitsverhältnis betrifft.

Im Streitfall dienten die Aufwendungen im Zusammenhang mit einem gerichtlichen Wehrdisziplinarverfahren unmittelbar der Erhaltung der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis. Denn sämtliche in einem gerichtlichen Disziplinarverfahren in Betracht kommenden Disziplinarmaßnahmen (Kürzung der Dienstbezüge, Beförderungsverbot, Herabsetzung in der Besoldungsgruppe, Dienstgradherabsetzung oder Entfernung aus dem Dienstverhältnis) hätten bei ihrer Verhängung die Einkünfte des Stpfl. aus seinem Dienstverhältnis gemindert.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen ist stets sorgfältig nachzuweisen, dass ein Veranlassungszusammenhang zwischen den Rechtsverfolgungskosten und dem Dienstverhältnis besteht.

13 Tarifvertraglicher Ausschluss einer Inflationsausgleichsprämie während der Passivphase der Altersteilzeit

Strittig war der tarifvertragliche Ausschluss einer Inflationsausgleichsprämie während der Passivphase der Altersteilzeit. Im Streitfall befindet sich der Arbeitnehmer eines Unternehmens der Energiewirtschaft in der für den Zeitraum vom 1.5.2018 bis 30.4.2026 vereinbarten Altersteilzeit im Blockmodell. Die Passivphase begann am 1.5.2022. Der Arbeitgeberverband einigte sich mit der Gewerkschaft ver.di für die Arbeitgeberin in der Tarifrunde 2023 auf eine zweistufige Gehaltserhöhung um 10,5 %, von der auch der Arbeitnehmer profitierte. Die Tarifvertragsparteien schlossen zusätzlich einen Tarifvertrag über die Zahlung einer lohnsteuerfreien Inflationsausgleichsprämie. Diese Einmalzahlung betrug 3 000 €. Von der Zahlung waren Arbeitnehmer ausgeschlossen, die am 31.5.2023 in einem gekündigten oder ruhenden Arbeitsverhältnis standen oder sich zu diesem Stichtag in der Passivphase der Altersteilzeit oder im Vorruhestand befanden. Nicht ausgenommen waren Beschäftigte in Elternzeit.

Das LAG Düsseldorf hält den tariflichen Ausschluss für wirksam (Urteil v. 5.3.2024, Az. 14 Sa 1148/23). Beschäftigte in der aktiven und in der passiven Phase der Altersteilzeit im Blockmodell befinden sich nach den Ausführungen des Gerichts nicht in einer vergleichbaren Lage. In der Passivphase werde nur noch das in der Aktivphase in Vollzeit erarbeitete und als

Wertguthaben angesparte Entgelt ausgezahlt. Ohne besondere Regelung nähmen Beschäftigte in der Passivphase an Tariflohnerhöhungen deshalb nicht teil.

Hinweis:

Das Gericht hat die Revision zum BAG zugelassen, so dass abzuwarten bleibt, ob dieses die endgültige Klärung dieser Frage herbeiführen wird.

14 Rückabwicklung eines vermeintlich freien Mitarbeiterverhältnisses – Vertrauensschutz des Mitarbeiters

Die Gefahr der Einstufung eines tatsächlichen Arbeitnehmers als „freier Mitarbeiter“ kann erhebliche Risiken für den Auftraggeber/Arbeitgeber mit sich bringen, wie das aktuelle Urteil des Landesarbeitsgerichts München zeigt. Im Streitfall war – sehr verkürzt dargestellt – die „freie Mitarbeiterin“ bei einer ärztlichen Praxisgemeinschaft mehr als 20 Jahre tätig und hatte den Bestand eines freien Dienstverhältnisses nie in Abrede gestellt. Nach einer Prüfung der DRV-Bund wurde das Vertragsverhältnis als Arbeitsverhältnis bewertet und die Praxis zur Nachentrichtung entsprechender Sozialversicherungsbeiträge herangezogen. Diese, sowie die von ihr geleistete Umsatzsteuer, verlangte die Praxisgemeinschaft nunmehr von der Mitarbeiterin zurück.

Das Gericht hat mit Urteil vom 11.8.2023 (Az. Sa 610/22) die Klage auf Zahlung abgewiesen. Durch die Vereinbarung und Behandlung eines Rechtsverhältnisses als freie Mitarbeit wird beim Mitarbeiter ein entsprechender Vertrauenstatbestand geschaffen. Dieser Vertrauensschutz wird nur dann aufgehoben, wenn, was vorliegend nicht der Fall war, der Vertragspartner selbst eine Klage oder Prüfung der Eigenschaft als Arbeitnehmer einleitet. Nun ist die Revision gegen diese Entscheidung unter dem Az. 5 AZR 272/23 anhängig.

Handlungsempfehlung:

In Grenzfällen sollte stets eine Absicherung über ein Statusfeststellungsverfahren bei der DRV-Bund erfolgen.

Für Unternehmer und Freiberufler

15 Entwurf des Bürokratieentlastungsgesetzes IV

Die Bundesregierung hat am 13.3.2024 den vom Bundesministerium der Justiz vorgelegten Entwurf eines Vierten Gesetzes zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie (BEG IV) beschlossen. Steuergesetzesänderungen sind nur wenige vorgesehen. Hinzuweisen ist auf die folgenden vorgesehenen Änderungen:

- Die Aufbewahrungsfristen für bestimmte Belege, insbesondere Handelsbücher, Inventare, Jahresabschlüsse und Buchungsbelege sollen von zehn auf acht Jahre verkürzt werden. Die verkürzten Aufbewahrungsfristen sollen für Fristen gelten, die bei Inkrafttreten des Gesetzes noch nicht abgelaufen sind.
- Dementsprechend werden die Aufbewahrungsfristen für umsatzsteuerliche Rechnungen auf acht Jahre vermindert.
- Die Grenze für die monatliche Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen statt der vierteljährlichen soll sich von 7 500 € auf 9 000 € Umsatzsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr erhöhen.
- In die Differenzbesteuerung bei der Umsatzsteuer bei Bemessung der Umsatzsteuer nach der Gesamtdifferenz sollen Gegenstände mit Einkaufspreisen bis 750 € (statt bisher 500 €) einbezogen werden dürfen.

Hinweis:

Der weitere Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten.

16 Kein steuerlicher Abzug von Aufwendungen einer Influencerin/Bloggerin für die Anschaffung von bürgerlicher Kleidung und Accessoires

Eine Influencerin und Bloggerin begehrte einen Betriebsausgabenabzug i.H.v. 40 % der Kosten für Kleidung, Kosmetik sowie sonstige Produkte, die für die Beiträge auf dem Blog angeschafft wurden. Dem folgte das Finanzamt nicht und sah insoweit Aufwendungen der privaten Lebensführung, welche mangels eindeutiger und einwandfreier Trennungsmöglichkeit dieser Aufwendungen zwischen betrieblicher und privater Sphäre auch nicht anteilig angesetzt werden könnten.

Diese Sichtweise bestätigte nun auch das Niedersächsische FG mit Urteil vom 13.11.2023 (Az. 3 K 11195/21). Dem entspricht im Ergebnis die bisherige Rechtsprechung, die Aufwendungen für bürgerliche Kleidung als nicht abziehbar beurteilt hat, da es sich um Kosten der Lebensführung handelt; diese sind selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie zugleich der Förderung des Berufs dienen. Lediglich typische Berufskleidung ist steuerlich zu berücksichtigen. Typische Berufskleidung, die steuerlich berücksichtigt werden kann, umfasst aber nur Kleidungsstücke, die nach ihrer Beschaffenheit objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Nutzung bestimmt und geeignet und wegen der Eigenart des Berufs nötig sind bzw. bei denen die berufliche Verwendungsbestimmung bereits aus ihrer Beschaffenheit entweder durch ihre Unterscheidungsfunktion, wie z.B. bei Uniformen, oder durch dauerhaft angebrachte Firmenemblemata oder durch ihre Schutzfunktion – wie bei Schutzanzügen, Arbeitsschuhen o.Ä. – folgt.

Liegt dagegen die Benutzung als normale bürgerliche Kleidung – objektiv – im Rahmen des Möglichen und Üblichen, so sind die Aufwendungen für diese Kleidung ebenso wenig als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar wie die Aufwendungen für jede andere bürgerliche Kleidung, die überwiegend oder so gut wie ausschließlich im Beruf getragen wird.

Hinweis:

Damit bestätigt das FG die bisherige durchgehend restriktive Rechtsprechung.

17 Steuerliche Erfassung einer Einmalzahlung für eine langfristige Nutzungsüberlassung

Soweit der Gewinn nicht mittels Bilanzierung erfolgt, sind Einnahmen grundsätzlich dann steuerlich zu erfassen, wenn diese zugeflossen sind. Nur ausnahmsweise können in einem solchen Fall Einnahmen zeitlich verteilt steuerlich geltend gemacht werden, so dass die Steuer auf diese Einnahmen auch zeitlich gestreckt wird. Möglich ist dies, wenn Einnahmen für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus vereinnahmt werden. Dann kann der Stpfl. die Einnahmen auf den Zeitraum der Nutzungsüberlassung gleichmäßig verteilt ansetzen.

Die Anwendung dieser Sonderregelung kann für den Stpfl. äußerst vorteilhaft sein, denn so entsteht die Steuer auf das vereinnahmte Entgelt nur zeitlich gestreckt. Allerdings stößt die Anwendung dieser Sonderregelung in der Praxis vielfach auf Probleme. Gesetzlich ist lediglich bestimmt, dass die Einnahme für eine „Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren“ vereinnahmt sein muss. Konkretisierend hat die Rechtsprechung entschieden, dass nicht erforderlich ist, dass die genaue Zeitdauer der Nutzungsüberlassung im Vorauszahlungszeitpunkt bereits fest vereinbart ist. Die Zeitdauer muss jedoch anhand objektiver Umstände – ggf. im Wege einer Schätzung – zumindest bestimmbar sein. Ist hingegen ein (konkreter) Vorauszahlungszeitraum von mehr als fünf Jahren weder bestimmt noch bestimmbar, scheidet die zeitliche Streckung der Einnahmen aus.

Aktuell hatte der BFH über die Anwendung dieser Sonderregelung der Verteilung einer solchen Einmalzahlung zu entscheiden. Im Streitfall schloss der Stpfl. mit einer GmbH einen Nutzungsvertrag, auf Grund dessen dieser der GmbH landwirtschaftliche Flächen zur Nutzung für naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen und zur Generierung von sog. Ökopunkten zur

Verfügung stellte. Der Nutzungsvertrag wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen und konnte frühestens nach Ablauf von 30 Jahren ordentlich gekündigt werden. Der Stpfl. wollte die Einnahmen auf 20 Jahre verteilt steuerlich erfassen. Der BFH lehnte dies nun aber mit Entscheidung vom 12.12.2023 (Az. IX R 18/22) ab. Allein der Umstand, dass eine ordentliche Kündigung nach Ablauf von 30 Jahren möglich sei, sei noch kein objektiver Beleg dafür, dass diese Kündigung auch erfolgen wird. Wirtschaftliche Gründe, die mit hinreichender Wahrscheinlichkeit darauf schließen lassen, dass die Kündigung nach 30 Jahren erfolgt, waren für das Gericht nicht ersichtlich. Insoweit war der Zeitraum der Nutzungsüberlassung auch nicht schätzbar. Mithin war das Nutzungsentgelt in dem Jahr der Besteuerung zu unterwerfen, in dem dieses vereinnahmt wurde.

Hinweis:

In der Praxis müssen ggf. Vertragsgestaltungen gefunden werden, die eine Bestimmbarkeit der Nutzungsüberlassung erlauben. Insoweit kann es hilfreich sein, wenn eine feste (Grund-)Laufzeit mit Verlängerungsoptionsmöglichkeiten kombiniert wird.

Anerkannt wurde die Bindung an den Bestand eines Wirtschaftsgutes (z.B. Kraftwerk), da dessen Nutzungsdauer geschätzt werden kann. Bei Entschädigungszahlungen im Rahmen des Stromnetzausbaus lässt die FinVerw die Verteilung auf einen Mindestzeitraum von 25 Jahren zu.

18 Korrekturmöglichkeit bei Ausweis einer falschen Steuer in Rechnungen an Endverbraucher

Die Ermittlung des richtigen Umsatzsteuersatzes oder die Anwendbarkeit einer Steuerbefreiungsvorschrift kann mitunter schwer zu beurteilen sein. Unterlaufen hierbei 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. Der EuGH hatte diese Vorgehensweise mit Entscheidung vom 8.12.2022 (Rs. C-378/21) bestätigt. 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.

Das BMF hat nun mit Schreiben vom 27.2.2024 (Az. III C 2 – S 7282/19/10001 :002) zur Anwendung dieser Rechtsprechung vor dem Hintergrund der anderslautenden nationalen Regelung, welche grds. auch bei einem unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweis in einer Rechnung eine Steuerschuld fingiert, und der bisherigen Ansicht der FinVerw wie folgt Stellung genommen:

- Wenn ein Unternehmer eine Leistung tatsächlich ausgeführt und hierüber eine Rechnung mit einem unrichtigen Steuerausweis an einen Endverbraucher gestellt hat, entsteht keine Steuer. Das gilt entsprechend für einen unberechtigten Steuerausweis durch Kleinunternehmer. Insoweit ist die anderslautende nationale Regelung unionsrechtskonform einschränkend auszulegen.
- Die Grundsätze des EuGH-Urteils sind jedoch auf die übrigen Fälle eines unberechtigten oder falschen Steuerausweises nicht anzuwenden, insbesondere also nicht bei einer Rechnungsstellung gegenüber einem Unternehmer. Auch bei einem unberechtigten Steuerausweis durch einen Unternehmer außerhalb seines unternehmerischen Bereichs, durch einen Nichtunternehmer oder in Fällen ohne eine Leistungserbringung wird die Steuer weiterhin geschuldet.

- Ist das EuGH-Urteil grundsätzlich anzuwenden, ist zusätzlich zu prüfen, ob auch hinsichtlich des Rechnungsempfängers die Voraussetzungen für die Nichtanwendung der an sich gesetzlich fingierten Steuerschuld bei Ausweis von Mehrwertsteuer in einer Rechnung vorliegen. Es muss sich um „Endverbraucher“ handeln; das sind Nichtunternehmer und Unternehmer, die nicht als solche handeln (z.B. Vereine oder juristische Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit). Daher entsteht die Steuer nach der gesetzlichen Regelung auch dann, wenn die Rechnung z.B. an einen Kleinunternehmer, einen pauschalierenden Land- und Forstwirt oder einen Unternehmer mit Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschließen, erteilt worden ist. Insoweit muss der Unternehmer glaubhaft machen, dass der Leistungsempfänger ein Endverbraucher ist.
- In Mischfällen, in denen gleiche Leistungen betreffende Rechnungen mit unrichtigem Steuerausweis sowohl an Endverbraucher als auch an Unternehmer für deren unternehmerischen Bereich erteilt wurden, sind die Grundsätze des EuGH-Urteils nur bezüglich der durch den Unternehmer belegten Rechnungserteilung an Endverbraucher anzuwenden.
- Bei der Beurteilung, ob der Leistungsbezieher als Endverbraucher gehandelt hat und daher keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, kann die Art der Leistung berücksichtigt werden.
- Soweit die Grundsätze des EuGH-Urteils anzuwenden sind, ist eine Rechnungsberichtigung nicht erforderlich.

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 leistende 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.

19 Differenzbesteuerung und innergemeinschaftlicher Erwerb für Kunstgegenstände

Im Grundsatz bemisst sich die Umsatzsteuer nach dem Leistungsentgelt. Bei Händlern, die ihre Waren bei Privatpersonen oder Kleinunternehmern erwerben und damit kein Recht auf Vorsteuerabzug haben und die diese Waren insbesondere wiederum an Privatpersonen weiterveräußern, ist die Anwendung der Regelbesteuerung bei der Umsatzsteuer sehr ungünstig. In diesen Fällen kann die Sonderregelung der Differenzbesteuerung angewandt werden. Der Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung ist auf Wiederverkäufer beschränkt. Als Wiederverkäufer gelten Unternehmer, die im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Gebrauchsgüter erwerben und sie danach, ggf. nach Instandsetzung, im eigenen Namen wieder verkaufen (gewerbsmäßige Händler), und die Veranstalter öffentlicher Versteigerungen, die Gebrauchsgüter im eigenen Namen und auf eigene oder fremde Rechnung versteigern. Ein häufiger Anwendungsfall ist der Handel mit Gebrauchtfahrzeugen, gebrauchten Haushaltsgegenständen und Antiquitäten. Bei Anwendung der Differenzbesteuerung wird lediglich die Marge zwischen Ein- und Verkauf der Umsatzsteuer (stets mit dem allgemeinen Umsatzsteuersatz) unterworfen.

Der BFH hatte nun über den Fall zu entscheiden, bei dem ein Kunsthändler auch Kunstgegenstände von Künstlern, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig waren, bezog. Diese Lieferungen wurden von den Künstlern in ihren Ansässigkeitsstaaten jeweils als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt. Der Stpfl. versteuerte die innergemeinschaftlichen Erwerbe mit dem ermäßigten Steuersatz. Beim Weiterverkauf im Inland wurde nun die Differenzbesteuerung angewandt. Strittig war die Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage. Der BFH hat nun mit Urteil vom 22.11.2023 (Az. XI R 22/23) entschieden, dass in diesem Fall die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Umsatzsteuer nicht die Bemessungsgrundlage mindert, obwohl dies der Systematik und dem Zweck der Regelung widerspricht. Die Steuer sei nicht margenmindernd als Bestandteil der Einkaufspreise zu berücksichtigen. Der Einkaufspreis umfasse nicht diejenigen

Kostenbestandteile, die der Wiederverkäufer nicht an den Lieferer, sondern an Dritte gezahlt hat, so dass dieser Einkaufspreis nicht die Mehrwertsteuer umfasst, die an den Fiskus für den innergemeinschaftlichen Erwerb des Gegenstands entrichtet wurde.

Darüber hinaus war in einem Vorverfahren zu klären, ob vorliegend die Differenzbesteuerung auf innergemeinschaftliche Lieferungen an einen inländischen Wiederverkäufer überhaupt anwendbar ist. Das nationale Umsatzsteuerrecht schließt dies aus. Der BFH hatte insoweit aber bereits mit Beschluss vom 20.10.2021 (Az. XI R 2/20) klargestellt, dass die nationale Regelung insoweit unionsrechtswidrig ist. Vielmehr darf im vorliegenden Fall die Differenzbesteuerung angewandt werden.

Hinweis:

Die Anwendung der Differenzbesteuerung kann bei Händlern/Wiederverkäufern sehr vorteilhaft sein. Der Anwendungsbereich dieser Regelung und deren Anwendung ist dann für den Einzelfall zu prüfen, da insoweit verschiedene Einzelaspekte zu beachten sind.

Für Personengesellschaften

20 Pensionsrückstellung bei Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft

Bei einer Kapitalgesellschaft kann zu Gunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers auch mit steuerlicher Wirkung eine Pensionszusage erteilt werden. In der Ansparphase wirken sich die Zuführungen zur Pensionsrückstellung bei der Gesellschaft steuermindernd aus.

Anders ist dies bei einer Personengesellschaft. Zwar kann auch eine Personengesellschaft einem Gesellschafter eine Pensionszusage erteilen und auch insoweit ist in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft aufwandswirksam eine Pensionsrückstellung aufzubauen. Jedoch wird eine solche Zusage zu Gunsten eines Mitunternehmers steuerlich als Gewinnverteilung gesehen. Der betreffende Mitunternehmer ist so zu behandeln, als hätte die Gesellschaft einen Gewinn in Höhe der Zuführung zur Pensionsrückstellung erzielt und dem Gesellschafter entsprechend einer Gewinnverteilungsabrede zur freien Verfügung überlassen, damit er sich selbst um seine Altersvorsorge kümmert. Die Sondervergütung für den Zuführungsbetrag ist durch die zeit- und betragskonforme Aktivierung eines Ausgleichspostens in der Sonderbilanz des berechtigten Mitunternehmers abzubilden. Damit neutralisiert sich im Ergebnis der Aufwand aus der Zuführung zur Pensionsrückstellung in der Gesamthandsbilanz mit dem betragsgleichen Ertrag aus der Aktivierung in der Sonderbilanz.

Der BFH hatte nun über den Fall zu entscheiden, wie mit einer bestehenden Pensionsrückstellung umzugehen ist, wenn eine Kapitalgesellschaft formgewechselt wird in eine Personengesellschaft. Das Gericht bestätigt nun mit Urteil vom 12.12.2023 (Az. VIII R 17/20), dass Zuführungsbeträge zu Pensionsrückstellungen für die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, die im Zuge eines Formwechsels auf eine Mitunternehmerschaft übergehen, für die zusageberechtigten Mitunternehmer weder zum steuerlichen Übertragungstichtag noch danach anteilig in Sondervergütungen umzuqualifizieren sind. Mithin bleiben die bisherigen Pensionsrückstellungen unangetastet. Lediglich weitere Zuführungen sind nach der Maßgabe der für Personengesellschaften geltenden Rechtslage zu behandeln.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass bestehende Pensionszusagen zu Gunsten der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft kein Hinderungsgrund für einen Formwechsel in die Personengesellschaft darstellen.

21 Einbringungsbedingter Übergang des Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft

Bringt eine Kapitalgesellschaft ihren gesamten Betrieb in eine GmbH & Co. KG ein und beschränkt sich ihre Tätigkeit fortan auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung an der aufnehmenden Gesellschaft sowie das Halten der Beteiligung an der Komplementär-GmbH, kann der bisher bei der Kapitalgesellschaft aus der Tätigkeit aufgebaute Gewerbeverlust nun bei der Personengesellschaft genutzt werden. Dies stellt der BFH mit Urteil vom 1.2.2024 (Az. IV R 26/21) klar.

Im Urteilsfall liegt eine Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft nach den Regelungen des Umwandlungsteuergesetzes vor. Auf Antrag können hierbei ertragsteuerlich die Buchwerte fortgeführt werden, so dass es nicht zur Aufdeckung und Versteuerung vorhandener stiller Reserven kommt. Insoweit bestimmt das Umwandlungsteuergesetz, dass die Personengesellschaft in die Rechtsstellung der Kapitalgesellschaft eintritt. Dies gilt hinsichtlich der steuerlichen Buchwerte und z.B. auch hinsichtlich der Abschreibungsreihen, welche von der aufnehmenden Personengesellschaft fortgeführt werden. Eine Fortführung gewerbesteuerlicher Verlustvorträge ist hiervon jedoch nicht automatisch umfasst. Vielmehr gelten die allgemeinen Grundsätze zur Unternehmens- und Unternehmeridentität.

Nach allgemeinen Grundsätzen ist Unternehmensidentität auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft in Fällen wie dem vorliegenden zu bejahen. Ob die Betätigung unverändert geblieben ist, muss nach dem Gesamtbild der Tätigkeit unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale beurteilt werden, wie insbesondere der Art der Betätigung, des Kunden- und Lieferantenzirkels, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, der Betriebsstätten sowie der Zusammensetzung des Aktivvermögens. Unter Berücksichtigung dieser Merkmale muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen. Überträgt die Kapitalgesellschaft wie im Streitfall ihren gesamten Betrieb auf eine Personengesellschaft, unterhält sie nach der Einbringung gewerbesteuerrechtlich keinen (identischen) Gewerbebetrieb i.S.d. Merkmals der Unternehmensidentität mehr. Der vortragsfähige Gewerbeverlust kann somit auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht mehr genutzt werden. Führt die Übernehmerin das „gleiche Unternehmen“ fort, steht jedoch dieser fortan der Abzug des Gewerbeverlustes zu.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass der Übergang der betrieblichen Tätigkeit auf eine andere Rechtsform steuergünstig vollzogen werden kann. Insoweit kommt es allerdings auf die Ausgestaltung des Übergangs auf die neue Rechtsform an, so dass stets steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

22 Absicherung einer Betriebsaufspaltung durch eine GmbH & Co. KG als Besitzgesellschaft

Mit Entscheidung vom 19.12.2023 (Az. IV R 5/21) hatte sich der BFH mit einem komplexen Fall auseinanderzusetzen, bei dem es im Kern um die Frage ging, ob die erweiterte Grundstückskürzung bei der Gewerbebesteuer zu gewähren sei. Zunächst soll aber auf einen weiteren Aspekt dieser Entscheidung eingegangen werden, der in der Praxis von erheblicher Bedeutung ist. Und zwar bestand eine steuerliche Betriebsaufspaltung. Konkret bestand eine grundbesitzende GmbH & Co. KG, bei der Herr B alleiniger Kommanditist und alleiniger und einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Komplementär-GmbH war, welche den Grundbesitz – insbesondere eine Autowaschanlage – an eine Autohandels-GmbH verpachtete, deren Alleingesellschafter wiederum ebenfalls Herr B war.

Steuerlich bestand nun zwischen dieser GmbH & Co. KG als Besitzgesellschaft und der Autohandels-GmbH als Betriebsgesellschaft eine steuerliche Betriebsaufspaltung, welche dazu führte, dass die GmbH & Co. KG eine originäre gewerbliche Tätigkeit ausübte. Auf Grund von Umstrukturierungen endete nun diese Betriebsaufspaltung. Dies war vorliegend steuerlich aber unproblematisch, wie der BFH bestätigt, da mit Ende der steuerlichen Betriebsaufspaltung und damit dem Wegfall der originär gewerblichen Tätigkeit der Besitz-GmbH & Co. KG unmittelbar die

gewerbliche Prägung griff und damit durchgehend die Gewerblichkeit gesichert war. Mithin kam es nicht zur Aufdeckung stiller Reserven.

Handlungsempfehlung:

Generell ist in Fällen steuerlicher Betriebsaufspaltungen anzuraten zu prüfen, ob die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens dauerhaft über eine klassische GmbH & Co. KG abgesichert wird.

Weiterhin hat der BFH für den Streitfall entschieden, dass das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung die erweiterte Grundstücks kürzung nicht generell ausschließt. Die Verpachtung der Autowaschanlage wäre für die Gewährung der erweiterten Grundstücks kürzung jedoch schädlich, da sich die Tätigkeit auf eine reine Grundstücksüberlassung beziehen muss und daher die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen nicht zulässig ist. Allerdings war im Streitfall unklar – und dies muss jetzt das FG im weiteren Verfahren noch klären – ob tatsächlich die Autowaschstraße mitverpachtet wurde oder aber nur das diese umschließende Gebäude. Letzteres wäre wiederum für die erweiterte Grundstücks kürzung unschädlich.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht auch, dass wenn die erweiterte Grundstücks kürzung angestrebt wird, im Grundsatz die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen schädlich ist. Insoweit sollte die Beschaffung solcher Betriebsvorrichtungen dem Mieter auferlegt werden oder deren Verpachtung durch eine separate Gesellschaft erfolgen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

23 GmbH-Gesellschafter: Möglichkeit der Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren

Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung an einer GmbH werden im Grundsatz mit der Abgeltungsteuer von 25 % besteuert. In vielen Fällen ist dies steuerlich auch sehr günstig. Problematisch ist in diesem Zusammenhang aber das bei der Abgeltungsteuer generelle Verbot des Abzugs von Werbungskosten. Dies insbesondere dann, wenn der Gesellschafter den Erwerb seiner Beteiligung fremdfinanziert hat und hieraus Zinsaufwendungen resultieren. Unter dem Regime der Abgeltungsteuer können diese Zinsaufwendungen grundsätzlich steuerlich nicht geltend gemacht werden. Anders ist dies dann, wenn auf Antrag das sog. Teileinkünfteverfahren zur Anwendung kommt. Dieses stellt Gewinnausschüttungen zu 40 % steuerfrei und im Übrigen kommt dann der reguläre Einkommensteuertarif zur Anwendung, andererseits können aber Werbungskosten entsprechend zu 60 % steuerlich geltend gemacht werden.

Die Möglichkeit des Antrags zum Teileinkünfteverfahren ist im Gesetz an Bedingungen geknüpft. Möglich ist ein solcher Antrag, wenn der Stpfl. im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar

- zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
- zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann.

Dieser Antrag ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen und gilt, solange er nicht widerrufen wird, auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind.

Der BFH stellt nun mit Entscheidung vom 12.12.2023 (Az. VIII R 2/21) klar, dass während des dem Antragsjahr folgenden vierjährigen Bindungszeitraums keine erneute Prüfung der Antragsvoraussetzungen erfolgt. Vielmehr müssen diese nur für das Antragsjahr vorliegen.

Handlungsempfehlung:

Liegen bei einer solchen Beteiligung Werbungskosten vor, so sollte stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, ob ein Antrag zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens steuerlich sinnvoll ist.

Für Hauseigentümer

24 Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags

In der Vergangenheit trat vielfach der Fall auf, dass bei kreditgebenden Banken bei Abschluss von Darlehen fehlerhafte Widerrufsbelehrungen erteilt wurden. Dies bot den Darlehensnehmern die Möglichkeit, den Darlehensvertrag zu widerrufen und die offene Darlehensvaluta abzulösen und durch ein günstigeres Darlehen zu ersetzen. In diesen Widerrufsfällen muss die darlehensgewährende Bank den Darlehensnehmern einen Nutzungsersatz für die bis zum Widerruf erbrachten Zins- und Tilgungsleistungen leisten. Die FinVerw und ebenso mehrere Finanzgerichte gingen davon aus, dass dieser Nutzungsersatz als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer unterliege. Die Rechtsprechung der FG war insoweit allerdings nicht einheitlich. Nun hat der BFH in zwei Entscheidungen vom 7.11.2023 (Az. VIII R 7/21 und VIII R 16/22) entgegen der Ansicht der FinVerw entschieden,

- dass der Bezug eines Nutzungsersatzes im Rahmen der reinen Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags nach Widerruf keinen steuerbaren Kapitalertrag begründet, da er nicht auf einer erwerbsgerichteten Tätigkeit beruht und mithin nicht innerhalb der steuerbaren Erwerbssphäre erzielt wird.
- Das infolge des Widerrufs entstandene Rückgewährschuldverhältnis ist bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ertragsteuerlich als Einheit zu behandeln.

Im Streitfall VIII R 7/21 hatten die Stpfl. (zur ESt zusammenveranlagte Ehegatten) in 2005 einen Darlehensvertrag mit der X-Bank über 208 000 € zur Finanzierung einer selbstgenutzten Wohnimmobilie abgeschlossen. Die Darlehenszinsen waren für 20 Jahre festgeschrieben. Die X-Bank zahlte das Darlehen aus. Die Stpfl. leisteten monatliche Zins- und Tilgungsleistungen und Sondertilgungen.

Mit Schreiben vom 21.3.2016 widerriefen die Stpfl. unter Verweis auf eine fehlerhafte Widerrufsbelehrung ihre auf den Abschluss des Darlehensvertrags gerichteten Willenserklärungen und lösten die noch offene Restvaluta ab. In einem zivilgerichtlichen Verfahren gegen die X-Bank klagten sie auf einen von ihnen errechneten Betrag i.H.v. 23 444,88 € als von der X-Bank zu leistenden Nutzungsersatz für die von ihnen bis zum Widerruf erbrachten Zins- und Tilgungsleistungen.

Vor dem Landgericht Y schlossen die Stpfl. und die X-Bank in 2017 einen Vergleich. Danach hatte die X-Bank „zur Abgeltung der Klageforderung sowie sämtlicher Ansprüche aus dem Darlehensvertrag“ einen Betrag i.H.v. 14 500 € an die Stpfl. zu zahlen, der „ganz oder teilweise der Kapitalertragsteuer unterliegt“. Die X-Bank zahlte im Streitjahr nach Abzug von Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer an die Stpfl. 10 558,18 € aus.

Die Stpfl. machten in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr geltend, die X-Bank habe zu Unrecht Kapitalertragsteuer einbehalten. Sie beantragten für sämtliche Kapitalerträge die Überprüfung des Steuereinbehalts. Das Finanzamt folgte dem nicht. Auch die Klage vor dem FG hatte keinen Erfolg. Der BFH bestätigt dagegen die Auffassung der Stpfl. Der Nutzungsersatz ist nicht steuerbar. Er beruht nicht auf einer erwerbsgerichteten Tätigkeit der Stpfl. Im Hinblick auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen vollzieht sich die Rückabwicklung eines vom Darlehensnehmer widerrufenen Darlehensvertrags (unabhängig von der zivilrechtlichen Einordnung) außerhalb der steuerbaren Erwerbssphäre.

Handlungsempfehlung:

Vergleichbare Fälle können nun zu Gunsten der Stpfl. gelöst werden.

25 Wohnraumvermietung und Vorsteuerabzug aus Heizungsanlage

In der Praxis wurde teilweise der Versuch unternommen, die Vorsteuer aus der Sanierung bzw. Neuanschaffung einer Heizungsanlage in einem Vermietungsobjekt mit privat genutztem Wohnraum gegenüber dem Finanzamt geltend zu machen. Insoweit ist zu beachten, dass die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grds. bei der Umsatzsteuer steuerfrei ist und insoweit dann auch aus Eingangsrechnungen kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Anders ist dies nur dann, wenn auf die Umsatzsteuerbefreiung verzichtet werden kann. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist aber nur möglich, wenn der Mieter/Pächter das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. So kann auf die Umsatzsteuerbefreiung der Grundstücksvermietung, z.B. bei Vermietung eines Ladenlokals oder einer Gewerbeeinheit, verzichtet werden, was dann auch das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet. Dagegen ist der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung nicht möglich bei der langfristigen Vermietung von Wohnraum oder auch bei der Vermietung an einen Arzt, der selbst nur umsatzsteuerfreie Umsätze erbringt.

Die Frage stand aber im Raum, ob bei einer Wohnraumvermietung die Wärmelieferung auch separat vereinbart und insoweit zur Umsatzsteuer optiert werden kann, was den Vorsteuerabzug z.B. aus der Installation der Heizungsanlage eröffnen würde. Diesen Modellen hat der BFH mit Urteil vom 7.12.2023 (Az. V R 15/21) für den Regelfall eine Absage erteilt. Das Gericht hat entschieden, dass wenn der Vermieter von Wohnraum zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser schuldet, Kosten des Vermieters für eine neue Heizungsanlage jedenfalls dann im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Vermietung stehen, wenn es sich dabei nicht um Betriebskosten handelt, die der Mieter gesondert zu tragen hat. Mithin ist der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb und der Installation der Heizungsanlage ausgeschlossen.

Im Streitfall gehört die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser zu dem den Mietern geschuldeten vertragsgemäßen Gebrauch, da die Stpfl. Wohnungen mit Heizung vermietete. Umfasst die Wohnraumüberlassung zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser, sind die Kosten für den Erwerb und die Installation einer Heizungsanlage grundsätzlich Kostenelemente der steuerfreien Vermietung. Zudem gilt nach den gesetzlichen Regelungen zur Abrechnung von Betriebskosten, dass zwar vereinbart werden kann, dass der Mieter Betriebskosten gesondert neben der Miete trägt, doch rechnen Kosten aus dem Erwerb und der Installation einer Heizungsanlage nicht zu den Betriebskosten und dürfen somit auch nicht auf die Mieter als Kostenelement im Rahmen der Betriebskosten umgelegt werden.

Hinweis:

Ausdrücklich offen lässt der BFH, ob für andere Fallgestaltungen, insbesondere ein sog. „Wärme-Contracting“, etwas anderes gilt. Dabei lagert der Gebäudeeigentümer Investitionen für die erstmalige Errichtung oder Modernisierung der zentralen Heizungsanlage an einen externen Unternehmer aus und räumt diesem das Recht ein, seine Mieter mit Heizwärme und ggf. Warmwasser zu versorgen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

26 Anhebung der (monetären) Schwellenwerte für die Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen

Mit dem „Zweiten Gesetz zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften“ sind die monetären Schwellenwerte für die Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen (§§ 267, 267a und 293 HGB) um ca. 25 % angehoben worden. Der

Gesetzgeber setzt insoweit eine EU-Richtlinie zur Rationalisierung und Vereinfachung der Berichtspflichten um.

Die neuen Schwellenwerte sind i.d.R. erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2023 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden, dürfen aber wahlweise auch schon erstmalig auf das nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden. Konkret stellen sich die neuen Größenklassen danach wie folgt dar:

	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
Bilanzsumme	≤ 7,5 Mio. €	≤ 25 Mio. €	> 25 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 15 Mio. €	≤ 50 Mio. €	> 50 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250

Die neuen Schwellenwerte für Konzernabschlüsse ergeben sich i.Ü. danach (§ 293 HGB) wie folgt:

	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	≤ 30 Mio. €	≤ 25 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 60 Mio. €	≤ 50 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

Diese Entwicklung ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass kleine Kapitalgesellschaften gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften eine Reihe erheblicher Vorteile genießen, so dass auch vor dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB für Kapitalgesellschaften genau betrachtet werden sollten.

Die Abgrenzung zwischen mittleren und großen Gesellschaften ist insbesondere im Hinblick auf die ab 2025 für große Gesellschaften verpflichtende Nachhaltigkeitsberichterstattung von ganz erheblicher Bedeutung.

Hinweis:

Auf Grund des Wahlrechts zur rückwirkenden Anwendung der geänderten monetären Schwellenwerte zur Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen könnten Unternehmen mit Abschlussstichtag 31.12.2023, die im Rahmen der bisherigen Rechtslage als prüfungspflichtig einzustufen sind, nun als kleine Gesellschaft i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB eingestuft werden und damit nicht mehr nach § 316 Abs. 1 HGB der Prüfungspflicht unterliegen. In einer derartigen Konstellation hat das Unternehmen zwar die Möglichkeit einer freiwilligen Jahresabschlussprüfung, es kann aber auch auf die Jahresabschlussprüfung gänzlich verzichtet werden. Ist bereits ein Jahresabschlussprüfer beauftragt, so muss individuell geprüft werden, ob und wie das Auftragsverhältnis modifiziert oder gar aufgehoben werden kann.

Handlungsempfehlung:

Soweit für das laufende Geschäftsjahr beabsichtigt wird, gerade das gestaltbar erscheinende Kriterium der Bilanzsumme mit dem Ziel des Unterschreitens der Schwellenwerte zu mindern, können verschiedene sachverhaltsgestaltende wie auch bilanzpolitische Instrumente genutzt werden, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen wäre (z.B. Aufschub von Investitionen und/oder Außenfinanzierungen, Rückführung von Außenfinanzierungen, sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen). Unter Hinzuziehung steuerlicher Beratung sollten rechtzeitig die Situation analysiert und mögliche Strategien entwickelt werden.

27 Ausgewählte Gesetzesänderungen durch das sog. Wachstumschancengesetz

Das sog. Wachstumschancengesetz ist nach langer Diskussion auf politischer Ebene verabschiedet und am 27.3.2024 amtlich veröffentlicht worden (BGBl. I 2024 Nr. 108). Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer sind dabei insbesondere folgende Änderungen herauszustellen:

- Bei bestehenden **Verlustvorträgen** wird deren Verrechnungsmöglichkeit bei Überschreiten des Sockelbetrags von 1 Mio. € zeitlich befristet für die VZ 2024 bis 2027 von bisher 60 % auf 70 % angehoben (mit dem Ziel, Verluste rascher gegen positive Ergebnisse verrechnen zu können und damit positive Liquiditätseffekte zu erzielen). Dies gilt neben der Körperschaftsteuer auch für die Einkommensteuer, nicht aber für die Gewerbesteuer.
- Die **Option zur Körperschaftbesteuerung** nach § 1a KStG steht nun auch der eingetragenen GbR offen.
- Rein redaktionell wird für **(grenzüberschreitende) Organschaftsfälle** das bislang noch in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG vorgesehene Abzugsverbot für doppelt berücksichtigte Aufwendungen aufgehoben, da sich ein solches Abzugsverbot nunmehr schon aus dem neuen § 4k Abs. 4 EStG ergibt.

Hinweis:

Zu den nicht umgesetzten Maßnahmen zählen neben der nicht eingeführten Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen u.a., dass der Verlustrücktrag eigentlich auf drei Jahre verlängert (und der Höchstbetrag erhöht) werden sollte. Ebenso entfallen ist die Erhöhung der Betragsgrenzen für geringwertige Wirtschaftsgüter wie auch für Sammelposten. Und auch die für GmbH-Geschäftsführer regelmäßig relevante Dienstwagenbesteuerung (bei Hybridfahrzeugen) wurde betreffend die Reichweitengrenze nicht verändert.

28 Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung nach § 17 Abs. 4 EStG

Mit seinem nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Beschluss vom 7.12.2023 (Az. IX B 12/23) hat der BFH – in einem Verfahren betreffend die Nichtzulassung der Revision – in Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung u.a. festgestellt,

- dass die Frage der zeitlichen Berücksichtigung eines Auflösungsgewinns oder Auflösungsverlusts i.S.v. § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG in der höchstrichterlichen Rechtsprechung geklärt ist und keine grundsätzliche Bedeutung hat, und
- dass i.Ü. ein Urteil nur dann i.S.v. § 119 Nr. 6 FGO nicht mit Gründen versehen ist, wenn die Urteilsgründe ganz oder z.T. fehlen und sie den Prozessbeteiligten keine Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht.

Konkret führt der BFH aus, dass bereits geklärt sei, dass für die Bestimmung des Realisationszeitpunkts eines Auflösungsgewinns oder Auflösungsverlusts der Zeitpunkt maßgebend ist, zu dem bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der Gewinn oder Verlust realisiert wäre. Ein Gewinn sei nach ständiger Rechtsprechung erst in dem Jahr zu erfassen, in dem das auf die Beteiligung entfallende Vermögen der Gesellschaft verteilt wurde; ein Verlust könne aber bereits in dem Jahr erfasst werden, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen sei.

Ein Auflösungsverlust stehe fest, wenn der gemeine Wert des dem Stpfl. zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits feststehen. Gleiches gelte, wenn sicher sei, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet und wenn die durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen feststehen. Bei einer Auflösung der Gesellschaft infolge der Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens lasse sich diese Feststellung regelmäßig noch nicht treffen.

Hinweis:

Für den Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts i.S.d. § 17 EStG bleibt es also bei den Grundsätzen der gefestigten BFH-Rechtsprechung, nach denen es nicht etwa auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Konkurs- bzw. Insolvenzverfahrens ankommt, sondern darauf, wann mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist.

29 Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Veräußerungstatbeständen gem. § 17 EStG

Mit Urteil vom 14.11.2023 (Az. IX R 3/23) hat sich der BFH mit der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Veräußerungstatbeständen gem. § 17 EStG befasst und in Bestätigung seiner Rechtsprechung entschieden,

- dass der Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft gem. § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG dem Teileinkünfteverfahren und Teilabzugsverbot (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1, § 3c Abs. 2 Satz 1 und 7 EStG) unterliegt.
- Verluste aus dem Ausfall einer in der Krise der Kapitalgesellschaft stehen gelassenen Finanzierungshilfe des Gesellschafters (Darlehen oder Bürgschaft) seien, so der BFH, nur in Höhe des zum Zeitpunkt des Stehenlassens zu bestimmenden gemeinen Werts den Einkünften aus § 17 Abs. 1 und 4 EStG und im Übrigen den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zuzuordnen.

Im konkreten Streitfall hatte der Stpfl. und Revisionsbeklagte 50 % der Geschäftsanteile an einer GmbH gehalten, der er ein Darlehen gewährte; zudem verbürgte er sich für deren Verbindlichkeiten gegenüber mehreren Banken. Im Streitjahr 2016 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und der Stpfl. aus den Bürgschaften in Anspruch genommen. Der Insolvenzverwalter teilte im April 2016 mit, der Stpfl. werde für seine Rückgriffsforderungen keine Zahlungen aus der Masse erhalten. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr begehrte der Stpfl. den Abzug eines Auflösungsverlusts gem. § 17 Abs. 4 EStG i.H.v. rd. 620 T€. Neben den Anschaffungskosten für die GmbH-Geschäftsanteile (300 T€) machte er insbesondere den Verlust aus dem Gesellschafterdarlehen und Zahlungen auf Grund von drei Bürgschaften geltend.

Das FA erkannte – verkürzt dargestellt – den Verlust aus den Bürgschaften nicht vollumfänglich an, das FG gab der dagegen gerichteten Klage aber statt. Der BFH hat die Entscheidung des FG (sowohl aus verfahrensrechtlichen als auch aus sachlichen Gründen) aufgehoben und zu den sachlichen Gründen ausgeführt, dass das FG einen Auflösungsverlust gem. § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG in voller Höhe zuerkannt und dabei die gesetzlichen Vorgaben zum Teileinkünfteverfahren (Teilabzugsverbot) nicht berücksichtigt habe. Diese Vorgaben habe das FG nicht beachtet, als es als Auflösungsverlust nicht etwa 60 % der Aufwendungen des Stpfl., sondern 100 % zuerkannt habe.

Der BFH hat aber insbesondere auch die Frage aufgeworfen, ob für das Streitjahr dem Grunde nach ein Auflösungsverlust gem. § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG überhaupt abziehbar war. Gegebenenfalls könne für das Streitjahr noch gar kein Auflösungsverlust berücksichtigt werden, wenn nämlich der gemeine Wert des dem Gesellschafter zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens noch gar nicht feststehe. Darüber hinaus ist nun im weiteren Verfahren durch die Vorinstanz zu klären, inwiefern die gewährten Finanzierungshilfen eigenkapitalersetzend waren. Gegebenenfalls sind noch Feststellungen dazu erforderlich, welchen tatsächlichen Wert der Rückzahlungs- bzw. Ausgleichsanspruch des Gesellschafters zum Zeitpunkt des Stehenlassens der jeweiligen Finanzierungshilfe hatte.

Hinweis:

Hervorzuheben ist also auch bei diesem Urteil, dass der BFH in einem ersten Schritt grundsätzlich prüft, ob der Verlust überhaupt für das „richtige“ Jahr geltend gemacht wird. Für die Praxis wird insoweit empfohlen, etwaige Auflösungsverluste weiterhin möglichst frühzeitig geltend zu machen. Wird der Auflösungsverlust tatsächlich „zu früh“ geltend gemacht (weil dessen Höhe noch nicht feststeht), verliert der Stpfl. das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren, kann aber i.d.R. den Verlust in einem späteren Veranlagungszeitraum noch geltend machen. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung dann aus, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind.

30 Überraschungsentscheidung im Rahmen der Feststellung einer vGA (Verrechnungskonto)

Mit Beschluss vom 28.2.2024 (Az. VIII B 44/22) – zur Beschwerde einer Stpfl. wegen der Nichtzulassung der Revision – hat der BFH zur Annahme einer vGA bei Buchungen auf

Verrechnungskonten entschieden, dass eine Überraschungsentscheidung dann vorliegen kann, wenn das FG die Annahme einer vGA nicht auf die im bisherigen Gerichtsverfahren allein erörterte Frage stützt, ob die Umbuchung von Verrechnungssalden auf ein Darlehenskonto die Annahme eines Rückzahlungsverzichts der Gesellschaft rechtfertigt, sondern ohne vorherigen Hinweis darauf abstellt, dass die Absicht zur Rückzahlung der empfangenen Beträge beim Empfänger von Anfang an gefehlt habe, so dass eine vGA auch in den einzelnen Auszahlungsvorgängen zu sehen sei.

Im konkreten Streitfall zahlte die D-GmbH an den Ehemann der Stpfl. laufend Geldbeträge aus. Dem lag eine sog. „Kontokorrentvereinbarung“ zwischen dem Ehemann der Stpfl. und der D-GmbH zu Grunde. Die Auszahlungen wurden unterjährig in der Buchführung der D-GmbH auf zwei Verrechnungskonten erfasst. Zinsen wurden nicht gezahlt, sondern vereinbarungsgemäß dem Darlehenssaldo zugeschlagen. Rückführungen in nennenswerter Höhe leistete der Ehemann der Stpfl. nicht. Der Saldo der Verrechnungskonten summierte sich am 31.12.2012 auf rund 1,2 Mio. €. Zum 31.12.2012 schloss die D-GmbH die Verrechnungskonten und buchte den Darlehenssaldo auf ein Darlehenskonto um.

Vor diesem Hintergrund nahm das FA eine vGA zu Gunsten der Stpfl. an: Die D-GmbH habe mit der Umbuchung der Verrechnungssalden auf ein Darlehenskonto zum 31.12.2012 gegenüber dem Ehemann der Stpfl. auf die Rückzahlung der an ihn ausgezahlten Beträge verzichtet.

Die Stpfl. hat nun mit ihrer Beschwerde vor dem BFH nicht etwa diese Annahmen inhaltlich angegriffen, sondern macht u.a. geltend, das FG habe eine Überraschungsentscheidung getroffen. Sie habe nicht damit rechnen müssen, dass das FG im angefochtenen Urteil die Annahme einer vGA der D-GmbH an die Stpfl. auf die unterjährigen Auszahlungen an ihren Ehemann stützen würde.

Der BFH hat auf dieser Grundlage die Vorentscheidung des FG aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an dieses zurückverwiesen: Es liege eine Überraschungsentscheidung vor, hierdurch sei der Anspruch der Stpfl. auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt worden. Die Stpfl. habe nicht damit rechnen müssen, dass das FG im angefochtenen Urteil die vGA erstmals auf die einzelnen Auszahlungsvorgänge und nicht auf die Umbuchung der Verrechnungssalden per 31.12.2012 auf ein Darlehenskonto stützen würde. Daher habe sich die Stpfl. nicht zu der rechtlichen Annahme äußern können, die Absicht zur Rückzahlung der empfangenen Beträge bei ihrem Ehemann hätte von Anfang an gefehlt.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist aufmerksam zu verfolgen. Auf der Grundlage der vom BFH veröffentlichten Sachverhaltsumstände ist eine abschließende inhaltliche Würdigung nicht möglich.

Hervorzuheben ist jedenfalls, dass nach herrschender Rechtsprechung die Voraussetzungen einer vGA schon dann gegeben sein können, wenn das Verrechnungskonto eines Gesellschafters (oder einer nahestehenden Person) bei der GmbH, das einen Saldo zu Gunsten der Kapitalgesellschaft aufweist, nicht angemessen verzinst wird. In diesem Fall erstreckt sich die vGA der Höhe nach auf die fehlende Verzinsung. Eine vGA ist nach der Rechtsprechung auch dann anzunehmen, wenn eine GmbH von Anfang an auf die Rückzahlung der als Darlehen bezeichneten und ihrem Gesellschafter gewährten Beträge verzichtet.

31 Voraussetzungen der wirtschaftlichen Eingliederung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

Mit seinem vorläufig noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 14.11.2023 (Az. 5 K 1272/20) hat das FG München zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft entschieden,

- dass das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft dann vorliegt, wenn das Betriebsunternehmen seine Tätigkeit aus innerbetrieblichen Gründen ohne das gemietete Grundstück nicht oder nur nach Überwindung von nicht nur unerheblichen Schwierigkeiten hätte fortsetzen können, und
- dass z.B. die Vermietung eines Betriebsgrundstückes genügt, wenn dieses für die Organgesellschaft von nicht nur geringer Bedeutung ist, weil es die räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit der Organgesellschaft bildet.

Im konkreten Streitfall war das Vorliegen der Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Organschaft umstritten. Das FA hatte die organisatorische und finanzielle, nicht jedoch die wirtschaftliche Einbindung einer GmbH (Organgesellschaft) in das Unternehmen ihres beherrschenden Gesellschafters bejaht. Das FG hingegen bestätigte auch das Vorliegen der wirtschaftlichen Eingliederung der GmbH, weil diese von ihrem Organträger ein Betriebsgrundstück angemietet hatte, das für die GmbH von nicht nur geringer Bedeutung war, weil es die räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit der Organgesellschaft gebildet habe.

Hinweis:

Mit diesem Urteil hat das FG insbesondere die Rechtsprechung des BFH bestätigt, nach der

- es einerseits für die Annahme einer Organschaft nicht erforderlich ist, dass alle drei in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG genannten Merkmale einer Eingliederung sich gleichermaßen deutlich feststellen lassen. Nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse könne die Selbständigkeit der Organgesellschaft auch dann fehlen, wenn die Eingliederung auf einem der drei Gebiete nicht vollkommen ist,
- es andererseits aber nicht ausreicht, dass eine Eingliederung nur in Bezug auf zwei der drei Merkmale besteht.

Wachstumschancengesetz und andere aktuelle Steuergesetzgebung

32 Wachstumschancengesetz in Kraft getreten

Nach langem politischem Ringen ist das Wachstumschancengesetz nun in einer deutlich abgespeckten Form in Kraft getreten. Im Gesetzgebungsverfahren ging es lange weniger um die Inhalte selbst, sondern Länder und Kommunen waren nicht bereit, die vorgesehenen Maßnahmen und die sich hieraus ergebenden Steuermindereinnahmen mitzutragen. So sind aus dem letztlich beschlossenen und in Kraft getretenen Kompromiss insbesondere Maßnahmen herausgenommen worden, die zu deutlichen Steuerausfällen bei Ländern und Gemeinden geführt hätten. Das Ziel der Setzung von deutlichen Wachstumsimpulsen für die Wirtschaft kann mit dem nun in Kraft getretenen Gesetz allerdings nur noch in Ansätzen erreicht werden. Insbesondere ist das Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz als wichtiges Kernelement zur Stärkung der Investitionstätigkeit komplett gestrichen worden. Dennoch sind die nun in Kraft getretenen Änderungen bedeutsam und in weiten Teilen auch positiv zu werten.

Daneben ist zu beachten, dass ein Teil der ursprünglich mit dem Wachstumschancengesetz vorgesehenen Maßnahmen bereits zum Jahresende 2023 in einem anderen Gesetzgebungsverfahren beschlossen und in Kraft getreten sind (mit dem Kreditweitmarktförderungsgesetz).

33 Für alle Steuerpflichtigen

Die ursprünglich verankerte Besteuerung der **Dezemberhilfe 2022** wurde bereits mit dem Kreditweitmarktförderungsgesetz gestrichen. Insoweit brauchen auch in der Steuererklärung 2022 keine Angaben mehr gemacht zu werden.

Als eine Maßnahme zur **Verhinderung/Milderung einer doppelten Besteuerung der Alterseinkünfte** wird der Übergang zur vollständigen Rentenbesteuerung zeitlich weiter hinausgeschoben:

- Ab dem Jahr 2023 wird der Anstieg des Besteuerungsanteils für jeden neuen Renteneintrittsjahrgang um einen halben Prozentpunkt jährlich reduziert. Bei einem Rentenbeginn im Jahr 2023 beträgt der maßgebliche Besteuerungsanteil anstatt 83 % nur noch 82,5 %. Erst bei einem Renteneintritt im Jahr 2058 wird eine volle Rentenbesteuerung erreicht.

- Beginnend mit dem Jahr 2023 wird der anzuwendende Prozentwert zur Bemessung des Versorgungsfreibetrages nicht mehr in jährlichen Schritten von 0,8 %-Punkten, sondern nur noch in jährlichen Schritten von 0,4 %-Punkten verringert. Der Höchstbetrag sinkt ab dem Jahr 2023 um jährlich 30 € und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag um jährlich 9 €.
- Beim Altersentlastungsbetrag wird der verlangsamte Anstieg des Besteuerungsanteils bei der Rentenbesteuerung nachvollzogen.

Hinweis:

Bereits seit 2023 sind Aufwendungen für die Altersvorsorge vollständig von der Steuer absetzbar. Insoweit kann sich eine Entlastung bei der Einkommensteuer ergeben.

34 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Im Bereich der Arbeitgeberbesteuerung sind nur punktuelle gesetzliche Änderungen erfolgt:

- Bei der **Überlassung eines reinen Elektrofahrzeugs** an den Arbeitnehmer kann bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils der Bruttolistenpreis lediglich zu $\frac{1}{4}$ angesetzt werden, wenn der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 60 000 € beträgt. Für nach dem 31.12.2023 angeschaffte Fahrzeuge wurde diese Grenze nun auf 70 000 € angehoben. Dies gilt für alle Fahrzeuge, die nach dem 31.12.2023 vom Arbeitgeber angeschafft bzw. geleast werden (unabhängig von der Erstzulassung des Fahrzeugs).
- Das für die Dauer einer beruflichen Weiterbildung gezahlte **Qualifizierungsgeld** nach § 82a SGB III wurde steuerfrei gestellt. Gleiches gilt für Leistungen des Arbeitgebers im Zusammenhang mit der durch das Qualifizierungsgeld geförderten Weiterbildungsmaßnahme. Als Lohnersatzleistung unterliegt das Qualifizierungsgeld dem Progressionsvorbehalt.
- Der **Pauschbetrag für Berufskraftfahrer**, die im Fahrzeug übernachten, wurde mit Wirkung ab 2024 von 8 € auf 9 € angehoben.
- Insbesondere Abfindungen, aber u.U. auch die Zahlungen zur Abgeltung über mehrere Jahre angesammelter Überstunden können einem ermäßigten Steuersatz unterliegen (sog. **Fünftelungsregelung**). Aktuell kann dieser Vorteil bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden. Diese Möglichkeit entfällt ab 2025. In diesen Fällen muss zukünftig der Arbeitnehmer den ermäßigten Steuersatz im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung geltend machen.

Hinweis:

Beabsichtigt war eine Anhebung der Verpflegungspauschalen im Reisekostenrecht. Dies ist nicht erfolgt, so dass unverändert die bisherigen Sätze gelten (14 € bei einer Abwesenheit von mehr als acht Stunden sowie für An- und Abreisetage bzw. 28 € bei Abwesenheit am vollen Kalendertag). Auch der Freibetrag für Betriebsveranstaltungen ist unverändert geblieben.

35 Für Investitionen in Immobilien

Der Wohnungsneubau soll durch verbesserte Abschreibungsbedingungen gefördert werden:

- Zeitlich befristet ist eine **degressive AfA für Wohngebäude** eingeführt worden, und zwar mit 5 % vom Restwert. Voraussetzung ist, dass mit der Herstellung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 begonnen wird. Bei Anschaffung ist diese degressive Gebäude-AfA nur eröffnet, wenn der obligatorische Vertrag nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 rechtswirksam abgeschlossen wird. Im Jahr der Anschaffung erfolgt die AfA zeitanteilig. Der Stpfl. hat ein Wahlrecht, zur linearen Gebäude-AfA zu wechseln. Dann erfolgt die lineare Abschreibung aus dem Restwert des Gebäudes und einem unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz.

Die degressive AfA kann für alle Wohngebäude, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes belegen sind, in Anspruch genommen werden. Eine Nutzung dieser degressiven AfA ist sowohl für betriebliche Gebäude als auch im

Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung möglich, soweit diese Wohnzwecken dienen.

- Die bestehende **Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau** wurde punktuell verbessert. Der Anwendungszeitraum wird verlängert für Baumaßnahmen, die vor dem 1.10.2029 (bisher: 1.1.2027) begonnen werden. Die Anschaffungs-/Herstellungskosten dürfen 5 200 € (bisher 4 800 €) je qm Wohnfläche nicht übersteigen. Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen beträgt max. 4 000 € (bisher: 2 500 €) je qm Wohnfläche. Unverändert bleiben die Nachhaltigkeitsvoraussetzungen (Nachhaltigkeitsklasse „Effizienzhaus 40“).

Hinweis:

Vorgesehen war eine Freigrenze i.H.v. 1 000 € für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Dies wurde nicht umgesetzt.

36 Für Unternehmer und Freiberufler

a) Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Die **degressive Abschreibung** für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist befristet wieder eingeführt worden für

- Investitionen nach dem 31.3.2024 und vor dem 1.1.2025 (also lediglich für einen Zeitraum von neun Monaten) und
- begrenzt auf das Zweifache der linearen AfA und max. 20 %.

Für Investitionen in diesem Zeitfenster kann also eine schnellere steuerliche Geltendmachung der Investitionskosten durch Vorziehen von AfA und damit eine frühere Minderung der Steuerlast erreicht werden.

Kleine und mittlere Unternehmen können neben der laufenden Abschreibung eine Sonderabschreibung in Anspruch nehmen und damit die Abschreibungen zeitlich deutlich vorziehen. Voraussetzung für die Geltendmachung dieser Sonderabschreibung ist, dass im Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, der Gewinn 200 000 € nicht überschreitet. Liegen diese Voraussetzungen vor, so kann

- im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren – insoweit beliebig auf diesen Zeitraum verteilt – neben der laufenden Abschreibung eine
- Sonderabschreibung i.H.v. 40 % vorgenommen werden.

Bislang war eine Sonderabschreibung von lediglich 20 % möglich. Der heraufgesetzte Abschreibungssatz gilt für Investitionen nach dem 31.12.2023. Zu beachten ist, dass diese Sonderabschreibung unabhängig von der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages ist.

Hinweis:

Nicht umgesetzt worden ist die vorgesehene Heraufsetzung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter, die im Jahr der Anschaffung unmittelbar steuerlich abgeschrieben werden können (GWG-Grenze) und die erweiterte Anwendung des Sammelpostens, der auf fünf Jahre abgeschrieben wird. Es bleibt also bei der **GWG-Grenze** von 800 € (ohne Umsatzsteuer) bzw. bei einer Grenze für den Sammelposten von 1 000 € (ohne Umsatzsteuer).

b) Weitere Aspekte der steuerlichen Gewinnermittlung

Im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung ist auf folgende Änderungen hinzuweisen:

- Mit Wirkung erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2023 beginnen, ist die Grenze für steuerlich **abzugsfähige Geschenke** auf 50 € angehoben worden (bislang 35 €).
- Wird ein Firmenfahrzeug auch für private Zwecke des Unternehmers genutzt, so ist insoweit eine Entnahme anzusetzen. Diese wird i.d.R. nach der **1 %-Methode** ermittelt. Bei reinen Elektrofahrzeugen ist insoweit die 1 %-Methode auf ¼ des Bruttolistenpreises anzuwenden. Auch für den betrieblichen Bereich wurde der Anwendungsbereich auf Elektrofahrzeuge mit

einem Bruttolistenpreis von bis zu 70 000 € (bisher 60 000 €) erweitert, sofern die Anschaffung nach dem 31.12.2023 erfolgt.

Die **Nutzung von Verlustvorträgen** wurde – wenn auch gegenüber den ursprünglichen Plänen in deutlich geringerem Maße – verbessert:

- Werden Verlustvorträge genutzt, so kann die Verrechnung mit positiven Einkommen bei Überschreiten des Sockelbetrags von 1 Mio. € (Zusammenveranlagung: 2 Mio. €) zeitlich befristet für die VZ 2024 bis 2027 von bisher 60 % auf 70 % erfolgen. Mithin wird positives Einkommen über den Sockelbetrag hinaus aktuell zu 30 % besteuert (sog. Mindestgewinnbesteuerung). Im Ergebnis können damit bestehende Verlustvorträge schneller genutzt werden.
- Dies gilt auch für die Körperschaftsteuer, nicht dagegen für die Gewerbesteuer.
- Dagegen sind im Hinblick auf den Verlustrücktrag keine Änderungen umgesetzt worden.

Heraufgesetzt wurden die **Schwellenwerte für die verpflichtende Einführung einer kaufmännischen Buchführung**, so dass nunmehr erheblich mehr Stpfl. die in der praktischen Handhabung deutlich einfachere Einnahmen-Überschussrechnung wählen können (Wahlrecht):

- Die Schwellenwerte des Handelsgesetzbuches, nach der Einzelkaufleute wahlweise auf die doppelte Buchführung verzichten können, sind auf 800 000 € (Umsatzerlöse) und 80 000 € (Jahresüberschuss bzw. Gewinn) angehoben worden. Dies gilt erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen.
- Ebenso wurden die Werte für die steuerliche Buchführungspflicht für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, angehoben auf 800 000 € (Umsatzgrenze) und 80 000 € (Gewinngrenze). Die steuerliche Buchführungspflicht greift bei Gewerbetreibenden nur nach Aufforderung durch die FinVerw.

Hinweis:

Vorteile der Einnahmen-Überschussrechnung sind z.B., dass keine Inventur des Vorratsvermögens erforderlich ist und keine Periodenabgrenzung mittels Rückstellung oder Rechnungsabgrenzungsposten erfolgt. Auch brauchen Einnahmen grundsätzlich erst dann der Besteuerung zu Grunde gelegt zu werden, wenn das Entgelt vereinnahmt wurde.

Der Übergang von der Bilanzierung auf eine Einnahmen-Überschussrechnung (und im umgekehrten Fall auch) bedarf einer separaten Überleitungsrechnung, um sicherzustellen, dass alle Einnahmen erfasst und alle Ausgaben angesetzt werden. Insoweit kann sich ein Übergangsgewinn ergeben. Dies ist im Einzelfall zu prüfen.

c) Steuerlicher Abzug von Zinsaufwendungen

Die sog. **Zinsschranke** schränkt den Betriebsausgabenabzug betrieblich veranlasster Zinsen ein. Übersteigen die Zinsaufwendungen die Zinserträge (negativer Zinssaldo), so ist dieser Zinssaldo nur i.H.v. 30 % des steuerlichen EBITDA (Ergebnis vor Steuern, Zinsen und Abschreibungen) als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Das deutlich gestiegene Zinsumfeld wirkt sich nach aktueller Erkenntnis erheblich auf die Zinsaufwendungen und deren steuerliche Behandlung aus. Ganz besonders betroffen sind bestimmte Branchen, die ihr Geschäftsmodell auf eine hohe Fremdfinanzierung aufbauen. Nicht zuletzt leiden darunter auch Unternehmen, die sich in einer wirtschaftlich schwierigen Lage befinden bzw. strukturelle Anpassungsprozesse durchlaufen und auf Grund der aktuell geringen Ertragskraft im Zusammenhang mit einer hohen Fremdfinanzierung in den Anwendungsbereich der Zinsschranke geraten.

Nach der bisherigen Gesetzesfassung findet die Zinsschranke keine Anwendung, wenn insbesondere eine der beiden folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- Der Nettozinsaufwand des Betriebs beträgt weniger als 3 Mio. €.
- Der Betrieb wird nicht in einen handelsrechtlichen Konzernabschluss einbezogen (sog. Stand-alone-Klausel oder Konzernklausel).

Die Zinsschranke wurde nun allerdings an die Vorgaben der ATAD-Richtlinie angepasst. Unverändert geblieben ist die 3 Mio. €-Grenze. Angepasst wurde dagegen die Stand-alone-Klausel. Ab 2024 reicht insbesondere bereits das Innehaben einer mindestens 25 %-igen Beteiligung oder das Vorhandensein eines mindestens zu 25 % beteiligten Gesellschafters. Ein Auslandsbezug oder auch eine Fremdfinanzierung durch diese nahestehende Person ist insoweit nicht ausschlaggebend. Auf eine Konzernzugehörigkeit kommt es nicht mehr an.

Damit wird nun ab 2024 gerade bei mittelständischen Gesellschaften vielfach ausschließlich auf die 3 Mio. €-Grenze zurückzugreifen sein, um die Anwendung der Zinsschranke ausschließen zu können.

Daneben erfolgte mit Wirkung ab 2024 eine „Konkretisierung“ des Fremdvergleichsgrundsatzes im Außensteuergesetz. Diese Grundsätze gelten bei allen **grenzüberschreitenden Finanzierungen** zwischen einander nahestehenden Personen. Betroffen ist z.B. die Finanzierung einer ausländischen Tochtergesellschaft. Dies gilt auch für bestehende Finanzierungsbeziehungen. Insbesondere muss glaubhaft gemacht werden, dass der Darlehensnehmer

- den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und
- die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet.

Weiterhin darf im Regelfall der vereinbarte Zinssatz den Zinssatz nicht übersteigen, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte.

Hinweis:

Vielfach werden die nunmehr gesetzlich festgeschriebenen Nachweisanforderungen nicht erbracht werden können, so dass andere Finanzierungswege gefunden werden müssen.

d) Umsatzsteuer: Einführung der elektronischen Rechnung

Zukünftig muss über Leistungen an einen anderen, im Inland ansässigen Unternehmer für dessen Unternehmen grundsätzlich mittels einer **elektronischen Rechnung (eRechnung)** abgerechnet werden. Dies ist allerdings keine Rechnung in einem beliebigen elektronischen Format, wie z.B. eine PDF-Datei. Vielmehr ist eine elektronische Rechnung eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Das strukturierte elektronische Format muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntax gem. RL 2014/55/EU entsprechen (und damit der CEN-Norm EN 16931).

Alternativ kann das strukturierte elektronische Format einer elektronischen Rechnung zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Dann ist allerdings Voraussetzung, dass sich die nach dem Umsatzsteuergesetz erforderlichen Angaben richtig und vollständig in ein Format extrahieren lassen, das der vorstehend angesprochenen europäischen Norm entspricht oder mit dieser interoperabel ist. Ist dies gegeben, sind z.B. auch über EDI-Verfahren ausgestellte Rechnungen, deren Formate nicht der CEN-Norm EN 16931 entsprechen, weiterhin zulässig.

Hinweis:

In anderen Fällen als der Leistung an einen anderen Unternehmer bedarf die Verwendung einer elektronischen Rechnung der Zustimmung des Empfängers. Im Übrigen bleibt es dabei, dass z.B. Kleinbetragsrechnungen auch zukünftig in anderer Form (z.B. in Papierform) ausgestellt werden können.

Die grundsätzliche Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung gilt **ab 1.1.2025**. Umgesetzt wurden aber umfangreiche Übergangsregelungen. Abweichend zur verpflichtenden eRechnung kann eine Rechnung auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem anderen elektronischen Format (z.B. als PDF-Datei) übermittelt werden

- **bis zum 31.12.2026** für einen nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2027 ausgeführten Umsatz;

- **bis zum 31.12.2027** für einen nach dem 31.12.2026 und vor dem 1.1.2028 ausgeführten Umsatz, wenn der Gesamtumsatz des die Rechnung ausstellenden Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800 000 € betragen hat;
- **bis zum 31.12.2027** für einen nach dem 31.12.2025 und vor dem 1.1.2028 ausgeführten Umsatz, wenn diese mittels elektronischen Datenaustauschs (EDI) übermittelt wird.

Handlungsempfehlung:

Es sind also praxisgerechte Übergangsregelungen geschaffen worden. Unternehmer müssen sich nun in den kommenden Jahren auf die neue elektronische Form der Rechnungsstellung einstellen. Hierzu sind entsprechende Softwarelösungen erforderlich. Zu beachten ist, dass zukünftig nicht selten parallel auch die Rechnungsstellung in Papierform ermöglicht werden muss, wenn ein Umsatz z.B. an eine Privatperson getätigt wird. Dies wird dann eine entsprechende Steuerung in den Kundendaten des Rechnungserstellungsprogramms erfordern. Hiervon werden viele Unternehmer betroffen sein, so z.B. Handwerker, Großhandel oder auch Restaurants oder Hotels.

Zu beachten sind auch die **Konsequenzen für Rechnungsempfänger**. Die neue eRechnung gilt grundsätzlich ab 1.1.2025 und sofern ein inländisches Unternehmen als Rechnungsaussteller die Übergangsregelungen nicht in Anspruch nimmt, müssen inländische unternehmerische Rechnungsempfänger bereits ab dem 1.1.2025 in der Lage sein, elektronische Rechnungen nach den neuen Vorgaben empfangen und verarbeiten zu können. Insoweit ist zu beachten, dass die elektronische Rechnungsstellung nicht an eine Zustimmung des Rechnungsempfängers geknüpft ist. Damit müssen zukünftig auch z.B. umsatzsteuerliche Kleinunternehmer oder auch Unternehmer, die ausschließlich umsatzsteuerfreie Leistungen erbringen, wie z.B. Ärzte oder Wohnungsvermieter, in der Lage sein, elektronische Rechnungen im strukturierten Format empfangen und archivieren zu können.

Hinweis:

Bei Rechnungen an Endverbraucher bleibt deren Zustimmung Voraussetzung für die elektronische Rechnungsstellung.

e) Umsatzsteuer: weitere Änderungen

Daneben ist auf folgende punktuelle Erleichterungen hinzuweisen:

- Für die Möglichkeit der **Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten** statt vereinbarten Entgelten wird ab 2024 der zulässige Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr auf 800 000 € (statt bisher 600 000 €) angehoben. Dies bringt kleineren Unternehmen einen Liquiditätsvorteil, da nun die Umsatzsteuer an das Finanzamt erst dann abgeführt werden muss, wenn das Entgelt für die erbrachte Leistung vereinnahmt wurde.
- Ab 2025 werden Unternehmer durch das Finanzamt von der Verpflichtung zur Abgabe der **Voranmeldung** und Entrichtung der Vorauszahlung befreit, wenn die Steuer für das vorausgegangene Kalenderjahr nicht mehr als 2 000 € betragen hat (aktuell liegt die Grenze bei 1 000 €).
- **Kleinunternehmer** sollen künftig grundsätzlich von der Übermittlung von Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr befreit sein. Dies gilt jedoch in bestimmten Fällen, wie bei Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, Einbindung in bestimmte innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte, Fahrzeuglieferer, nicht. Auch bei Aufforderung zur Abgabe durch das Finanzamt soll die Erklärungspflicht noch bestehen bleiben.

37 Für Personengesellschaften

a) Keine Änderung des Steuersystems mit Inkrafttreten des reformierten Gesellschaftsrechts

Zum 1.1.2024 ist das Personengesellschaftsmodernisierungsgesetz (MoPeG) in Kraft getreten, welches umfassende Änderungen des Gesellschaftsrechts insbesondere der GbR, aber auch der Personenhandelsgesellschaften mit sich gebracht hat. Ertragsteuerlich soll nach dem Willen des Gesetzgebers die **transparente Mitunternehmerbesteuerung** durch das Inkrafttreten des

MoPeG unangetastet bleiben. Abgesichert wurde dies bereits Ende 2023 durch eine Anpassung in der Abgabenordnung. Danach wird explizit gesetzlich geregelt, dass an dem bisherigen steuerlichen Verständnis des Gesamthandsprinzips für ertragsteuerliche Zwecke weiterhin uneingeschränkt festgehalten wird. Damit soll gesetzlich sichergestellt werden, dass sich die ertragsteuerliche und die erbschaftsteuerliche Behandlung der Personengesellschaften nicht verändert.

Unklar ist aktuell die künftige Ausgestaltung der **Steuervergünstigungen bei der Grunderwerbsteuer**. Ausdrücklich geregelt wurde aber, dass die Grunderwerbsteuerlichen Besonderheiten für Personengesellschaften übergangsweise in den Jahren 2024 bis 2026 weitergelten. Mithin können Grundstücke ohne Belastung von Grunderwerbsteuer aktuell weiterhin übertragen werden

- von einem Gesellschafter auf eine rechtsfähige Personengesellschaft und
- von einer rechtsfähigen Personengesellschaft auf einen Gesellschafter bzw. von einer rechtsfähigen Personengesellschaft auf eine andere rechtsfähige Personengesellschaft (Schwester-Personengesellschaft)

jeweils soweit der Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt ist und verbunden mit einer zehnjährigen Nachbehaltensfrist.

b) Thesaurierungsbegünstigung und Option zur Körperschaftsbesteuerung

Im Grundsatz wird der Gewinn einer Personengesellschaft bei deren Gesellschaftern der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unabhängig davon unterworfen, ob der Gewinn im Unternehmen belassen oder aber auf die Gesellschafterebene entnommen wird.

Mit Wirkung ab dem Jahr 2024 sind nun deutliche Verbesserungen bei dieser Begünstigung nicht entnommener Gewinne umgesetzt worden. Der begünstigungsfähige Gewinn wird um die gezahlte Gewerbesteuer und die Beträge, die zur Zahlung der Einkommensteuer nach diesem begünstigten Steuersatz entnommen werden, erhöht. Damit steht ein höheres Thesaurierungsvolumen zur Verfügung und es wird eine Gleichstellung hinsichtlich der Steuerbelastung zur Kapitalgesellschaft erreicht. Ungelöst bleibt allerdings die Problematik der streng wirtschaftsjahrbezogenen Prüfung der Nachversteuerung, welche in der Praxis nicht selten als nicht handhabbar eingestuft wird und damit ein K.o.-Kriterium für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes darstellt.

Hinweis:

Bei größeren Personengesellschaften, die den Gewinn überwiegend im Unternehmen belassen und dort reinvestieren, stellt die begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne bei der Einkommensteuer auf Ebene des Gesellschafters in einigen Fällen eine sinnvolle Option dar. Insoweit ist anzuraten, steuerlichen Rat einzuholen, um die Anwendung dieser – in vielen Aspekten komplexen Regelung – zu prüfen und ggf. vorzunehmen.

Daneben steht den Personengesellschaften die Möglichkeit offen, gesellschaftsrechtlich weiter als Personengesellschaft organisiert zu bleiben, aber per Antrag beim Finanzamt in das Besteuerungssystem der Kapitalgesellschaften zu wechseln (**Option zur Körperschaftsbesteuerung**). In diesem Fall erfolgt die Besteuerung in vollem Umfang nach den Regeln für Kapitalgesellschaften, d.h. die Gesellschaft selbst unterliegt der Gewerbe- und der Körperschaftsteuer und eine Belastung auf Ebene der Gesellschafter tritt erst bei Entnahme der Gewinne ein. Vorteilhaft ist die Besteuerung nach den Regeln für Kapitalgesellschaften insbesondere bei ertragsstarken mittelständischen Unternehmen, aber z.B. auch bei Immobilien-Personengesellschaften.

Mit dem Wachstumschancengesetz sind nun insoweit einige punktuelle Verbesserungen in Kraft getreten. So steht die Option zur Körperschaftsbesteuerung nun auch der eingetragenen GbR offen, was insbesondere für Immobilien-GbR interessant sein kann. Weiterhin kann eine neu zu gründende Personengesellschaft unmittelbar zur Körperschaftsbesteuerung optieren und der Formwechsel von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft kann durch unmittelbare Option zur Körperschaftsbesteuerung steuerlich als homogener Formwechsel erfolgen.

Hinweis:

Diese Option zur Körperschaftsbesteuerung kann ein sinnvolles Instrument sein, um die steuerlichen Rahmenbedingungen für Personengesellschaften signifikant zu verbessern. Anzuraten ist, steuerlichen Rat einzuholen, um für den Einzelfall diese Möglichkeit zu prüfen.

- Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften
- Immobilienveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist
- Erbschaftsteuerliche Begünstigung für Unternehmensvermögen

Sehr geehrte Damen und Herren,

der BFH hatte in mehreren Verfahren über die steuerliche Erfassung von Veräußerungsgewinnen aus Immobilien zu entscheiden, bei denen sich der Stpfl. auf eine Selbstnutzung und somit auf eine fehlende Steuerbarkeit berief. In sämtlichen Fällen hat das Gericht aber die steuerliche Erfassung bejaht und die Selbstnutzung bei Nutzung durch nahe Angehörige, wie den geschiedenen Ehegatten oder die (Schwieger-)Mutter, verneint. Auch die Abtrennung und Veräußerung eines Grundstücksteils von dem an sich selbst genutzten Grundstück kann steuerlich zu erfassen sein.

Deutlich korrigiert hat der BFH die Anwendung des sog. 90 %-Tests bei der Prüfung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung von Betriebsvermögen. Dies führt dazu, dass Handelsunternehmen die steuerliche Begünstigung vielfach erlangen können.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Zuwendungsempfängerregister beim Bundeszentralamt für Steuern freigeschaltet
- 2 Kindergeld: Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei Freiwilligendienst zwischen mehreren Ausbildungsabschnitten
- 3 Steuerfreiheit eines Heisenberg-Stipendiums

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 4 Neue Meldepflicht des Arbeitgebers zur Elternzeit
- 5 Vorsicht bei mehreren geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen
- 6 Erneute Bestätigung der hohen Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch
- 7 Rabattfreibetrag nur für Waren, die der Arbeitgeber selbst herstellt oder vertreibt – ansonsten besteht Sozialversicherungspflicht

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 2024
- 9 Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei langfristigen Dienst- und Werkverträgen
- 10 Steuerwirksame Abschreibungen bei Wertverlusten börsennotierter verzinslicher Wertpapiere
- 11 Gewerbesteuerpflicht einer Immobilien-GmbH mit ausländischem Gesellschafter und einem in Luxemburg ansässigen Geschäftsführer
- 12 Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Unternehmensvermögen: BFH korrigiert Anwendung des 90 %-Einstiegstests
- 13 EU-Mehrwertsteuervorschriften für Privatunterricht

Für Personengesellschaften

- 14 Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften zu Buchwerten möglich
- 15 Verzicht des Mitunternehmers auf unter Nennwert erworbene Forderung gegen die Gesellschaft
- 16 Kein Investitionsabzugsbetrag im Hinblick auf den Erwerb eines Mitunternehmeranteils
- 17 „Earn-out-Zahlungen“ nach Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 18 Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft
- 19 „Container-Investitionsmodelle“ steuerlich vielfach nicht erfolgreich

Für Hauseigentümer

- 20 Immobilienveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist: Steuerbefreiung wegen Eigennutzung nur in engen Grenzen
- 21 Veräußerungsgewinnbesteuerung: Kein anteiliger Erwerb eines zur Erbmasse gehörenden Grundstücks bei entgeltlichem Erwerb eines Miterbenanteils
- 22 AfA-Berechnung für Gebäude bei teilweiser Schenkung
- 23 Umfangreiche Umbaumaßnahmen in einer Gewerbeeinheit mit der Schaffung neuer Nutzungsmöglichkeiten können zu Herstellungskosten führen

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 24 Steuerfreie Beteiligungserträge nach § 8b KStG: Anwendung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG bei mehraktigem unterjährigem Erwerb (Blockerwerb)
- 25 Finanzielle Eingliederung bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen bei der Organgesellschaft
- 26 Finanzielle Eingliederung bei unterjährigem qualifiziertem Anteilstausch sowie bei unterjähriger Verschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft bzw. eine Personengesellschaft
- 27 VGA auf Grund der Einräumung einer wertlosen Position gegen eine werthaltige Gegenleistung
- 28 VGA: Nichtabziehbarkeit der Kosten einer Beratungs-GmbH für einen Ferrari Dino und für Sky-Fernsehen
- 29 Werbungskostenabzug bei Haftungsinanspruchnahme des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH

Für alle Steuerpflichtigen

1 Zuwendungsempfängerregister beim Bundeszentralamt für Steuern freigeschaltet

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

2 Kindergeld: Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei Freiwilligendienst zwischen mehreren Ausbildungsabschnitten

Streitig war der Kindergeldanspruch des Stpfl. für die Monate Juli bis September 2019 (Streitzeitraum). Die Tätigkeiten der im Februar 1996 geborenen Tochter (T), für die der Stpfl. Kindergeld bezog, stellten sich wie folgt dar:

- Nach dem Abitur nahm T im Wintersemester 2014/2015 zunächst ein Studium im Fach B auf. Zum Wintersemester 2015/2016 wechselte sie in das Studienfach C und schloss dieses Studium zum Ende des Sommersemesters 2018 mit dem Bachelor of Science ab.
- Zwischen dem 1.10.2018 und dem 31.5.2019 absolvierte T ein Freiwilliges Soziales Jahr (FSJ) im Ausland. Bereits am 12.7.2018 hatte der Stpfl. die Bezügestelle über die Zukunftspläne der T (FSJ und das beabsichtigte anschließende Masterstudium im Fach C) in Kenntnis gesetzt.
- Im Streitzeitraum (Monate Juli bis September 2019) übte T eine befristete Aushilfstätigkeit im Umfang von 25 Wochenstunden bei X aus.
- Am 1.10.2019 nahm sie das Masterstudium im Fach C auf. Der Zulassungsbescheid der Universität datiert vom 10.7.2019.

Die Bezügestelle (nachfolgend war die Familienkasse zuständig) wollte für den Streitzeitraum kein Kindergeld gewähren. Der BFH bestätigt nun mit Urteil vom 12.10.2023 (Az. III R 10/22) die Sichtweise der Bezügestelle. Er stellt insoweit heraus, dass

- der für die Zusammenfassung einzelner Ausbildungsabschnitte zu integrativen Teilen einer einheitlichen Ausbildung unter anderem notwendige enge zeitliche Zusammenhang nur dann gewahrt ist, wenn das Kind den nächsten Teil der mehraktigen Ausbildung zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufnimmt.
- Der enge zeitliche Zusammenhang muss zwischen den Ausbildungsabschnitten bestehen. Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Ende eines Freiwilligendienstes und dem Beginn eines weiteren Ausbildungsabschnitts genügt nicht.

Zwar war für das Kind im Streitzeitraum grundsätzlich Kindergeld zu berücksichtigen, denn mit Bescheid der Universität vom 10.7.2019 wurde dieses für das im Oktober 2019 beginnende Wintersemester 2019/2020 zum Masterstudium zugelassen, konnte dieses Studium in den Monaten Juli bis September 2019 mangels Studienplatzes jedoch nicht beginnen.

Ein Kindergeldanspruch war jedoch deshalb ausgeschlossen, weil T das Studienfach C zum Ende des Sommersemesters 2018 mit dem Bachelor of Science abgeschlossen und damit eine **erstmalige Berufsausbildung** erlangt hatte. Das Masterstudium gehörte im Streitfall nicht mehr zur Erstausbildung, da T damit nicht zum nächstmöglichen Termin begonnen hat. Nachdem T ihr Bachelorstudium zum Sommersemester 2018 abgeschlossen hatte, hat sie nicht den nächsten Teil der mehraktigen Ausbildung (Masterstudium) zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufgenommen, sondern sich aus persönlichen Gründen zunächst für die Ableistung eines FSJ entschieden. Der **objektiv erkennbare Entschluss zur Fortsetzung der Ausbildung** reichte für einen engen zeitlichen Zusammenhang nicht aus, wenn der weitere Ausbildungsabschnitt nicht aufgenommen wird, obwohl er grundsätzlich begonnen werden konnte. Insoweit war wegen Abschlusses der Erstausbildung die befristete Aushilfstätigkeit im Umfang von 25 Wochenstunden in den Monaten Juli bis September 2019 kindergeldschädlich.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums ein volljähriges Kind nur berücksichtigt wird, wenn das Kind **keiner Erwerbstätigkeit** nachgeht. Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis (Minijob) sind unschädlich.

Handlungsempfehlung:

Diese Entscheidung zeigt, dass die kindergeldrechtliche Beurteilung durchaus schwierig sein kann.

3 Steuerfreiheit eines Heisenberg-Stipendiums

Leistungen aus einem Heisenberg-Stipendium können gem. § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei sein, wie der BFH mit Urteil vom 24.10.2023 (Az. VIII R 11/22) entschieden hat.

Im Streitfall vertrat die Stpfl. von 2016 bis 2017 eine Professur an der Universität Z und bezog ein monatliches Bruttogehalt i.H.v. ... €. Ab 2017 erhielt sie auf Grund eines von der DFG bewilligten Heisenberg-Stipendiums monatliche Stipendienzahungen, bestehend aus einem Grundbetrag sowie einem Sachkostenzuschuss. In dem Grundbetrag war ein pauschaler Zuschlag zum Ausgleich für eine etwaige Versteuerung des Stipendiums enthalten. Der Stpfl. konnten auf Antrag weitere Zuschüsse sowie ein Auslandszuschlag bewilligt werden.

Laut dem Bewilligungsbescheid der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG) diene das Heisenberg-Stipendium der Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses. Es sollte Wissenschaftlern, die alle Voraussetzungen für die Berufung auf eine Dauerprofessur erfüllen, ermöglichen, sich auf eine wissenschaftliche Leitungsposition vorzubereiten und in dieser Zeit weiterführende Forschungsthemen zu bearbeiten. Mit der **Annahme des Stipendiums** war die Stpfl. **verpflichtet, ihre Arbeitskraft auf ihre Forschungsarbeit zu konzentrieren** und der DFG nach Abschluss der Förderung über ihre Ergebnisse zu berichten. Es wurde erwartet, dass sich die Stpfl. mindestens in dem Umfang an Lehrveranstaltungen einer wissenschaftlichen Hochschule beteiligt, der erforderlich ist, um ihre Lehrbefugnis aufrechtzuerhalten.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr gaben die Stpfl. die Zahlungen aus dem Heisenberg-Stipendium als der Steuerbefreiung für solche Stipendienzahungen unterliegende

Einkünfte der Stpfl. an. Das Finanzamt stufte die erklärten Stipendienleistungen dagegen als steuerpflichtige Einkünfte der Stpfl. aus freiberuflicher Tätigkeit ein. Das Finanzamt war der Auffassung, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung seien nicht erfüllt, da das Stipendium den für die Bestreitung des Lebensunterhalts erforderlichen Betrag übersteige.

Dem widersprach nun der BFH und bestätigte die Steuerbefreiung. Nach der entsprechenden Steuerbefreiungsvorschrift sind **Stipendien steuerfrei**, die aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. Das Gleiche gilt für Stipendien, die von einer Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer steuerbefreiten Körperschaft gegeben werden. Bei der DFG, die Heisenberg-Stipendien vergibt, handelt es sich um einen privaten Stipendienggeber in diesem Sinne. Es liege auch ein **begünstigter Zweck** in diesem Sinne vor, da die im Streitfall erfolgte Bewilligung von Mitteln der Förderung der Forschung und der wissenschaftlichen Aus- und Fortbildung diene.

Weiterhin ist Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung, dass die Stipendien

- einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden.
- Zum anderen darf der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet sein.

Nach der Rechtsprechung ist die **Höhe der erforderlichen Aufwendungen für den Lebensunterhalt** mangels konkreter Regelungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung zu bestimmen. Dabei umfasst dies die für den laufenden Lebensunterhalt unentbehrlichen Aufwendungen für Wohnung, Verpflegung, Kleidung, Ausbildung, Gesundheit, angemessene Freizeitgestaltung und andere notwendige Ausgaben dieser Art. Bei der Bestimmung des erforderlichen Lebensunterhalts sind das Alter der Stipendiaten, ihre akademische Vorbildung sowie ihre nach der Verkehrsauffassung erforderlichen typischen Lebenshaltungskosten in ihrer konkreten sozialen Situation zu berücksichtigen.

Im Streitfall lag der monatliche Grundbetrag des Stipendiums deutlich unterhalb der von der Stpfl. vor Inanspruchnahme des Stipendiums erzielten monatlichen Bruttoeinnahmen aus ihrer beruflichen Vortätigkeit. Der Umstand, dass das Stipendium nicht über die Höhe der vorher bezogenen Einnahmen hinausging, stellt nach der Rechtsprechung für sich betrachtet ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass das Stipendium lediglich den erforderlichen Lebensbedarf der Stpfl. abdeckte. Dieses Indiz wird auch durch die sonstigen Umstände des Streitfalls nicht entkräftet. Denn die verheiratete Stpfl. hatte im Streitjahr allein für das Auskommen der Familie und ihrer drei minderjährigen Kinder zu sorgen. Die in ihrer konkreten sozialen Situation typischerweise anfallenden Lebenshaltungskosten sprechen daher ebenfalls dafür, dass der monatliche Grundbetrag den für die Bestreitung des Lebensunterhalts erforderlichen Betrag nicht überstieg. Auch war die Stpfl. nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen Gegenleistung verpflichtet, da sie lediglich verpflichtet war, ihre Konzentration auf ihr Forschungsvorhaben zu richten und über die Ergebnisse ihrer Forschung zu berichten, während sie in der Wahl und Verfolgung ihrer Forschungsthemen frei war. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung waren daher zu Gunsten der Stpfl. erfüllt.

Handlungsempfehlung:

Stipendienzahlungen sind vielfach steuerbefreit und u.U. gar nicht steuerbar. Insoweit muss allerdings der jeweilige Einzelfall gewürdigt werden, da es eine Vielzahl an Stipendien mit unterschiedlichsten Regelungen gibt.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 Neue Meldepflicht des Arbeitgebers zur Elternzeit

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

Hinweis:

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

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

Handlungsempfehlung:

Im Regelfall werden die Meldungen automatisch über das Entgeltabrechnungsprogramm erzeugt, wenn der Zeitraum des Elterngeldbezugs erfasst ist.

5 Vorsicht bei mehreren geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen

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

Das Landessozialgericht NRW hat nun mit Urteil vom 25.10.2023 (Az. L 8 BA 194/21) entschieden, dass, wenn ein Arbeitnehmer neben seiner versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung geringfügig beschäftigt ist, jeder weitere aufgenommene Minijob voll versicherungspflichtig ist. Im Urteilsfall beschäftigte eine Hausarztpraxis eine medizinische Fachangestellte (MFA) von April bis Oktober 2023 zwei Stunden wöchentlich und zahlte ihr dafür 80 € pro Monat. Dabei übte die MFA nach dem Arbeitsvertrag schon zwei sozialversicherungspflichtige Hauptbeschäftigungen und eine geringfügige Beschäftigung in der Praxis aus. In dem streitigen Zeitraum zahlte die Praxis für die MFA Pauschalbeiträge zur Kranken- und Rentenversicherung. Nach einer Betriebsprüfung forderte die Deutsche Rentenversicherung 900 € an Sozialversicherungsbeiträgen nach.

Das Landessozialgericht bestätigt diese Sichtweise. Pauschalbeiträge seien nur für die erste geringfügige Beschäftigung zu entrichten. Die zweite sei voll versicherungspflichtig. Denn übe ein Beschäftigter neben seiner versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung mehrere geringfügige Nebenbeschäftigungen aus, sei nach § 8 Abs. 2 Satz 1 SGB IV nur eine einzige dieser Tätigkeiten vom Zusammenrechnungsgebot ausgenommen. Das sei hier die zeitlich vor der streitigen Tätigkeit in der Praxis begonnene geringfügige Beschäftigung.

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

Hinweis:

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

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

Handlungsempfehlung:

Stets sollte zu den Lohnunterlagen genommen werden

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

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

6 Erneute Bestätigung der hohen Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch

Wird der geldwerte Vorteil aus der Möglichkeit der Privatnutzung eines Firmenwagens nicht nach der 1 %-Methode als Regelmethode, sondern nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt, so werden insoweit hohe Anforderungen an die steuerliche Anerkennung eines solchen Fahrtenbuches gestellt. Der BFH hat mit Beschluss vom 12.1.2024 (Az. VI B 37/23) die hohen formalen Anforderungen an ein steuerliches Fahrtenbuch bestätigt.

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

Handlungsempfehlung:

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

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

7 Rabattpflichtbetrag nur für Waren, die der Arbeitgeber selbst herstellt oder vertreibt – ansonsten besteht Sozialversicherungspflicht

Im Streitfall ging es um Beiträge zur Sozialversicherung auf Warengutscheine, die das Unternehmen N an seine Mitarbeiter ausgegeben hatte. N war in den N-Konzern eingebunden. Der N-Konzern verkauft in N-Filialen Waren an Verbraucher. N betrieb im Rahmen dieses Konzerns ein Logistikzentrum, in dem ausschließlich zum Verkauf durch den N-Konzern bestimmte Waren gelagert und an die N-Filialen ausgeliefert wurden. N war der Ansicht, dass die Warengutscheine an ihre Mitarbeiter zum Einkauf in N-Filialen dem Rabattpflichtbetrag i.H.v. 1 080 € unterliegen und damit lohnsteuer- und beitragsfrei seien.

Das Landessozialgericht Bayern bestätigt nun aber mit rechtskräftiger Entscheidung vom 6.6.2023 (Az. L 7 BA 80/22) im vorliegenden Fall, dass die Vorteile der Arbeitnehmer aus den Warengutscheinen der Sozialversicherung unterliegen.

Vorliegend könne der Rabattpflichtbetrag nicht gewährt werden. Dieser gelte nicht für Waren und Dienstleistungen, die nicht im Unternehmen des Arbeitgebers hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Er finde weder Anwendung für Arbeitnehmer von Konzerngesellschaften noch werde ein überbetrieblicher Belegschaftshandel erfasst. Zwar sei ausreichend, wenn der Arbeitgeber in den Vertrieb der Ware eingebunden ist. Dies müsse aber eine Leistung sein, die letztlich für den Endverbraucher bestimmt ist, was vorliegend auf Grund der rein innerkonzernlichen Logistikfunktion nicht erfüllt war.

Handlungsempfehlung:

Ob in solchen Fällen der Rabattpflichtbetrag gewährt wird und damit in diesem Rahmen Steuer- und Beitragsfreiheit besteht, kann nur für den Einzelfall bestimmt werden. Die Rechtsprechung legt den Einbezug von Leistungen konzernangehöriger Gesellschaften eng aus. Im Zweifel sollte in der Praxis der Arbeitgeber diese Frage mittels Lohnsteueranrufungsauskunft klären und absichern.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 2024

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

Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

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

Das BMF hat mit Schreiben v. 12.2.2024 (Az. IV D 3 – S 1547/19/10001 :005) die für das Jahr 2024 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die Werte, wie in der Übersicht dargestellt, für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen.

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 605 €	206 €	1 811 €

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Fleischerei/Metzgerei	1 429 €	545 €	1 974 €
Gaststätten aller Art			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 399 €	1 016 €	2 415 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	2 253 €	1 723 €	3 976 €
Getränke Einzelhandel	118 €	266 €	384 €
Café und Konditorei	1 547 €	575 €	2 122 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	693 €	0 €	693 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 340 €	354 €	1 694 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	369 €	162 €	531 €

Handlungsempfehlung:

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

9 Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei langfristigen Dienst- und Werkverträgen

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

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

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

Über eine solche Frage der Gewinnrealisierung bei einem Beratungsvertrag hatte das FG München zu entscheiden. Mit Urteil vom 11.9.2023 (Az. 7 K 403/20) hat dieses im Urteilsfall eine laufende Gewinnrealisierung gesehen. Die Stpfl. hatte ihre Kunden bei der Umsetzung von Lösungskonzepten im Zusammenhang mit finanziellen Schwierigkeiten beraten. In der Regel war entweder eine Sanierung erforderlich, oder es kam letztlich zur Insolvenz des Kunden. Die vereinbarten Tätigkeiten begannen mit Aufnahme der Ist-Situation und setzten sich mit der Erarbeitung eines Lösungsansatzes, Durchführung der Verhandlungen mit Gläubigern, Begleitung und Umsetzung der beschlossenen Schritte fort. Aus den vorgelegten Verträgen und Unterlagen ergab sich aber nicht, dass die Beratungsvergütungen von der Erreichung eines bestimmten

Erfolgs abhängig waren. Deshalb stufte das Gericht die fortlaufend berechneten Vergütungen nicht als erfolgsneutrale Abschlagszahlungen ein.

Handlungsempfehlung:

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

10 Steuerwirksame Abschreibungen bei Wertverlusten börsennotierter verzinslicher Wertpapiere

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

Der BFH hat nun aber mit Urteil vom 23.8.2023 (Az. XI R 36/20) entschieden, dass dies nicht für börsennotierte verzinsliche Wertpapiere ohne feste Laufzeit, die nur von den Emittenten, nicht aber von den Gläubigern gekündigt werden können, gilt. Auf diese Wertpapiere ist eine Teilwertabschreibung zulässig, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Anschaffungskosten bei Erwerb überschreitet.

Handlungsempfehlung:

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

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

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

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

Das FG Berlin-Brandenburg bejahte mit Entscheidung vom 28.6.2023 (Az. 11 K 11108/17) in diesem Fall eine inländische Betriebsstätte. Entscheidend war, dass der im Ausland ansässige Geschäftsführer offenbar weitgehend passiv war. Jedenfalls konnte dieser nicht durch Dokumente aus dem Geschäftsverkehr oder andere Unterlagen glaubhaft machen, dass er die Verwaltung von seiner Wohnung aus konkret beeinflusst und von dort aus den laufenden Betrieb betreffende wesentliche Entscheidungen getroffen hatte.

Handlungsempfehlung:

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

Hinweis:

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

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

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

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

Als **Verwaltungsvermögen** zählt:

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

Die **Ermittlung des 90 %-Tests** erfolgt anhand der Formel $\text{Verwaltungsvermögen} / \text{Gesamtwert des übertragenen Betriebs}$.

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

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

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

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

Über einen solchen Fall hatte nun der BFH zu entscheiden. Mit Urteil vom 13.9.2023 (Az. II R 49/21) hat dieser nun entschieden, dass

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

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

Handlungsempfehlung:

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

13 EU-Mehrwertsteuervorschriften für Privatunterricht

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

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

Handlungsempfehlung:

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

Für Personengesellschaften

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

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

Diese strittige Frage wurde bereits im Jahr 2013 dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt. Nun hat das Gericht mit Urteil vom 28.11.2023 (Az. 2 BvL 8/13) dahingehend entschieden, dass der Ausschluss der buchwertneutralen Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften aus den Möglichkeiten, die das Einkommensteuerrecht zur buchwertneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern bietet, mit dem Grundgesetz unvereinbar ist. Solche Übertragungen sind nach dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte der gesetzlichen Vorgabe nicht zum Buchwert möglich und werden gegenüber den im Gesetz begünstigten Wirtschaftsguttransfers benachteiligt. Dies verstößt gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG. Für die Ungleichbehandlung von Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften sind keine sachlich einleuchtenden Gründe ersichtlich, die die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermögen.

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

Hinweis:

Das Gericht betont, dass eine Ungleichbehandlung nicht dadurch gerechtfertigt werden kann, dass im Einzelfall Ausweichgestaltungen die Steuer Mehrbelastung vermeiden können. Solche Ausweggestaltungen könnten nur dann berücksichtigt werden, wenn das betreffende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Stpfl. bedeutet und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiko aussetzt. Auch die durch § 6b EStG eröffnete Gestaltungsoption stelle die Ungleichbehandlung nicht infrage, denn dieser Weg besteht nur bei bestimmten Wirtschaftsgütern.

Handlungsempfehlung:

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

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

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

Insoweit war bislang aber in der Rechtsprechung der Fall noch nicht entschieden worden, bei dem ein Gesellschafter eine Forderung gegen die Gesellschaft unter dem Nennbetrag von einem Dritten erwirbt und auf diese Forderung ganz oder teilweise verzichtet. Hierzu hat der BFH nun mit Urteil vom 16.11.2023 (Az. IV R 28/20) entschieden, dass wenn der Gesellschafter eine Forderung gegen die Personengesellschaft unter Nennwert erwirbt und er im Anschluss auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teil der Forderung verzichtet, dies zur Folge hat, dass im Gesamthandsbereich ein „Wegfallgewinn“, der aus der teilweisen Ausbuchung der Verbindlichkeit der Personengesellschaft resultiert, entsteht. Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen dem nicht entgegen, wie das Gericht klarstellt. Der Ertrag kann auch nicht durch die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens neutralisiert werden. Mithin hat dieser Teilverzicht des Gesellschafters steuerliche Folgen.

Handlungsempfehlung:

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

16 Kein Investitionsabzugsbetrag im Hinblick auf den Erwerb eines Mitunternehmeranteils

Im Streitfall hatte der Stpfl. die Absicht, sich an einer Mitunternehmerschaft zu beteiligen, was dann auch erfolgte. Gegenstand der Mitunternehmerschaft war der Betrieb von Photovoltaik-Anlagen. Der Stpfl. begehrte nun im Hinblick auf die Absicht des Erwerbs des Mitunternehmeranteils die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags. Er argumentierte, dass der Erwerb des Mitunternehmeranteils steuerlich wie ein Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft zu werten sei und insoweit er als Gesellschafter eine begünstigte Investition tätigen würde.

Diese Sichtweise hat der BFH aber mit Urteil vom 7.12.2023 (Az. IV R 11/21) verworfen. Nach dem ausdrücklichen Wortlaut der gesetzlichen Norm kann ein Investitionsabzugsbetrag nur in Anspruch genommen werden, wenn im Rahmen der Mitunternehmerschaft eine Investition erfolgen soll, da nach der gesetzlichen Regelung die Personengesellschaft an die Stelle des Stpfl. tritt und damit nur diese die Norm in Anspruch nehmen kann. Ist die Investition aber auf der Ebene der Personengesellschaft bereits erfolgt, so kommt dafür die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags auf der Ebene eines künftigen Mitunternehmers nicht in Betracht.

Hinweis:

Jedenfalls bestätigt der BFH, dass Photovoltaik-Aufdachanlagen mit einer Unterkonstruktion zu den beweglichen Wirtschaftsgütern zählen, die grundsätzlich zur Bildung eines Investitionsabzugsbetrags geeignet sind.

17 „Earn-out-Zahlungen“ nach Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

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

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

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

Hierzu hat der BFH mit Urteil vom 9.11.2023 (Az. IV R 9/21) entschieden, dass wenn im Zuge der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils eine sog. Earn-out-Klausel vereinbart wird, wonach es zur Entrichtung eines zusätzlichen Kaufpreises in Form eines variablen Entgelts kommt, wenn bestimmte unternehmensbezogene Größen überschritten werden, diese erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu erfassen sind. Es kommt also nicht zu einer rückwirkenden Korrektur des Veräußerungsgewinns. Damit unterliegen diese Earn-out-Zahlungen im Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer; eine etwaige Steuersatzermäßigung für Veräußerungsgewinne kommt nicht zum Zuge. Der Gewerbesteuer unterliegen diese Zahlungen aber regelmäßig nicht.

Hinweis:

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

zu einer Änderung der Besteuerung des Veräußerungsgewinns führen. Durch die Rechtsprechung ist dieser Fall aber noch nicht geklärt worden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 **Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft**

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

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

Ein solcher Fall war nun strittig.

Das FG Rheinland-Pfalz hat nun in dem Beschluss vom 5.12.2023 (Az. 1 V 1674/23) in einem Verfahren betreffend die Aussetzung der Vollziehung ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Verlustbeschränkung bei Termingeschäften gesehen. Einen sachlich rechtfertigenden Grund für die mit der Einschränkung der Verlustverrechnung verbundene verfassungswidrige Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips kann das FG nicht erkennen. Selbst wenn der Gesetzgeber solch spekulative Geschäfte besonders behandeln will, erscheint es jedenfalls nicht folgerichtig, dass spekulationsbedingte hohe Gewinne bei Zufluss voll zu versteuern sind, Verluste jährlich aber nur begrenzt und u.U. – je nach Lebenserwartung des Stpfl. – gar nicht anerkannt werden.

Handlungsempfehlung:

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

19 **„Container-Investitionsmodelle“ steuerlich vielfach nicht erfolgreich**

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

Dieses Modell hat das FG Düsseldorf mit zwei inhaltsgleichen Urteilen vom 21.12.2021 (Az. 13 K 2760/20 E und 13 K 2755/20 E) steuerlich anders eingestuft, was sich für den Investor deutlich ungünstiger darstellt. Das Gericht hat vielmehr entschieden, dass

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

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

Hinweis:

Gegen diese Entscheidungen ist nun unter den Az. X R 4/23 und III R 35/22 die Revision beim BFH anhängig, so dass die endgültige steuerliche Würdigung noch offen ist. Vergleichbare Fälle sollten ggf. mit Hinweis auf die anhängigen Revisionsverfahren verfahrensrechtlich offengehalten werden.

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

Für Hauseigentümer

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

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

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

Die „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ erfordert eine tatsächliche Nutzung als Wohnung vom Stpfl. selbst. Die Immobilie muss vom Stpfl. allein, mit seinen Familienangehörigen oder gemeinsam mit einem Dritten bewohnt werden. „Eigene Wohnzwecke“ liegen nicht vor, wenn der Stpfl. die Wohnung einem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich überlässt. Allerdings gilt die

unentgeltliche Überlassung an Kinder, für die ein Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag besteht, als Selbstnutzung. Dagegen stellt die Überlassung an einen getrennt lebenden Ehepartner oder an andere Angehörige (z.B. Eltern) keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar.

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

Nutzung durch den geschiedenen Ehegatten

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt nicht vor, wenn eine Nutzungsüberlassung (auch) an den geschiedenen Ehegatten erfolgt, wie der BFH mit Urteil vom 14.11.2023 (Az. IX R 10/22) bestätigt.

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

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

Überlassung an (Schwieger-)Mutter

Auch bei der Nutzungsüberlassung an die (Schwieger-)Mutter des Stpfl. liegt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor, wie der BFH mit Urteil vom 14.11.2023 (Az. IX R 13/23) entschied. Das Gericht bestätigt, dass die Überlassung an nahe Angehörige keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken in diesem Sinne ist.

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

Der Tatbestand der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken erstreckt sich nicht nur auf das Gebäude, sondern auch auf den dazugehörigen Grund und Boden. Dies findet allerdings eine Grenze, wenn von dem Grundstück ein bislang nicht bebauter Teil abgetrennt und anschließend veräußert wird, wie der BFH mit Entscheidung vom 26.9.2023 (Az. IX R 14/22) herausstellt.

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

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

Handlungsempfehlung:

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

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

In Änderung der Rechtsprechung und gegen die Ansicht der FinVerw hat der BFH nun mit Urteil vom 26.9.2023 (Az. IX R 13/22) entschieden, dass der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft nicht zur anteiligen Anschaffung eines zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks führt, was eben zur Folge hat, dass insoweit kein steuerlich zu erfassendes Veräußerungsgeschäft vorliegt, wenn dieses Grundstück alsbald veräußert wird.

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

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

Handlungsempfehlung:

Damit erweitert sich der Spielraum bei Erbaueinandersetzungen. Abzuwarten bleibt allerdings die Reaktion der FinVerw auf dieses Urteil.

22 AfA-Berechnung für Gebäude bei teilweiser Schenkung

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

Streitig war nun die AfA-Bemessungsgrundlage für die Stpfl. bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Hierzu stellt das FG Münster mit rechtskräftiger Entscheidung vom 24.3.2023 (Az. 2 K 1801/22 E) fest, dass für die Beurteilung, ob ein Gebäude entgeltlich erworben wurde, auf die tatsächliche finanzielle bzw. wirtschaftliche Belastung des Stpfl. abzustellen ist. Fehlt es an einer solchen Belastung, z.B. weil die Eltern als Veräußerer auf die Entrichtung des Kaufpreises verzichtet oder bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages zugleich die (Rück-)Schenkungen des Kaufpreises vereinbart haben, liegen insoweit keine eigenen Anschaffungskosten der Stpfl. vor. Vorliegend handelte es sich bei dem Objekt W um einen teilentgeltlichen Erwerb und bei dem Objekt O um einen voll unentgeltlichen Erwerb. Insoweit ist nun hinsichtlich der AfA zu differenzieren:

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

Handlungsempfehlung:

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

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

Bei der Sanierung bzw. Umgestaltung von Gebäuden ist stets abzugrenzen zwischen sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen und nur über die Abschreibungen geltend zu machenden (nachträglichen) Herstellungskosten. Insoweit ist stets der Einzelfall zu würdigen. Bei Gewerbeeinheiten sind andere Maßstäbe anzulegen als bei Wohneinheiten, wie die Entscheidung des Niedersächsischen FG vom 17.3.2023 (Az. 15 K 17/21) zeigt.

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

24 Steuerfreie Beteiligungserträge nach § 8b KStG: Anwendung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG bei mehraktigem unterjährigem Erwerb (Blockerwerb)

§ 8b KStG bestimmt, dass Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen an in- und ausländischen Körperschaften im Regelfall unabhängig von der Haltedauer und der Tätigkeit der Beteiligungsgesellschaft bei der körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben. So bleiben also z.B. Gewinnausschüttungen einer Tochter-Kapitalgesellschaft auf der Ebene der empfangenden Mutter-Kapitalgesellschaft außer Ansatz. Dadurch soll insbesondere

bei Beteiligungsketten/in Konzernen ein Kaskadeneffekt vermieden werden, der auftreten würde, wenn auf jeder Ebene die empfangene Gewinnausschüttung der Körperschaftsteuer unterworfen, also das auf der unteren Ebene erwirtschaftete Ergebnis mehrfach besteuert werden würde.

Dies gilt allerdings nur dann, wenn kein sog. Streubesitz vorliegt, wenn also die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. Sofern die Beteiligungsquote zu Beginn des Kalenderjahres allerdings noch unter 10 % liegt oder noch gar keine Beteiligung an der Tochtergesellschaft besteht, gilt nach der Fiktion des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG der unterjährige Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt und sichert damit die Steuerfreistellung. Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des BFH vom 6.9.2023 (Az. I R 16/21) zu sehen, mit dem sich der BFH mit dem Erreichen der in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG angeführte Beteiligungsschwelle von 10 % befasst und entschieden hat, dass diese Beteiligungsschwelle durch einen aus Sicht des Erwerbers wirtschaftlich einheitlichen Erwerbsvorgang auch dann erreicht werden kann, wenn an diesem Vorgang mehrere Veräußerer beteiligt sind.

Im konkreten Fall war – sehr vereinfacht dargestellt – streitig, ob die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 bis 7 KStG auf Ebene der gesonderten und einheitlichen Feststellung einer Mitunternehmerschaft anwendbar ist, wenn die beteiligte Kapitalgesellschaft die beteiligungsvermittelnde Mitunternehmerstellung unterjährig in drei zeitgleichen Rechtsgeschäften von drei unterschiedlichen Veräußerern erworben worden ist. Geklagt hat eine KG, auf deren Mitunternehmerin E-GmbH Mehrabführungen aus vororganschaftlicher Zeit aus ihrer Beteiligung an der A-GmbH entfielen; die KG sah diese als nach § 8b KStG steuerbefreite Ausschüttungen an. Das FA lehnte diese Würdigung mit der Begründung ab, die E-GmbH habe ihre gesellschaftsrechtliche Beteiligung von 12,94 % des Kapitals unterjährig von drei verschiedenen Veräußerern erworben, wobei die jeweils erworbenen Teilanteile die Beteiligungsschwelle von 10 % für sich genommen jeweils nicht erreicht hätten. Das FG hat der dagegen gerichteten Klage stattgegeben.

Der BFH bestätigt die Sichtweise des FG. Entscheidend für die Auffassung des BFH ist, dass

- § 8b Abs. 4 KStG zunächst als verfassungskonform anzusehen ist,
- zur Auslegung des in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG verwendeten Tatbestandsmerkmals des unterjährigen „Erwerb(s) einer Beteiligung von mindestens 10 %“ bislang höchstrichterlich nicht geklärt ist, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen ein Erwerb von jeweils unterhalb der genannten Beteiligungsschwelle liegenden Anteilspaketen von mehreren Verkäufern, wenn aber in der Summe der Erwerbe die genannte Beteiligungsschwelle überschritten wird, von der (begünstigenden) Norm erfasst wird, und
- diese Frage aus Sicht des Erwerbers zu beurteilen und darauf abzustellen ist, ob ein wirtschaftlich einheitlicher Erwerbsvorgang vorliegt oder nicht.

Für dieses Ergebnis sprechen nach Feststellung des BFH sowohl die Entstehungsgeschichte als auch der Normzweck.

Hinweis:

Nach diesem Urteil kann es also aus der maßgeblichen Sicht des Erwerbers keinen Unterschied machen, ob der Erwerb von einem Veräußerer oder in einem wirtschaftlich einheitlichen Erwerbsvorgang von mehreren Veräußerern erfolgt, weil entscheidend sein muss, dass durch den Erwerb der Beteiligung von mindestens 10 % ein unternehmerischer Einfluss auf die Entscheidungen bei der Kapitalgesellschaft ausgeübt werden kann oder nicht. Das hängt aber nicht von der Anzahl der Veräußerer, sondern allein von der Höhe der erworbenen Beteiligung ab. In einschlägigen Praxisfällen sollte mit dem Ziel der Nutzung der Steuerbefreiung möglichst nachgewiesen (bzw. glaubhaft gemacht) werden können, dass die maßgebliche Beteiligung auf Grund eines einheitlichen Erwerbsentschlusses in kausalem und zeitlichem Zusammenhang erworben worden ist (im Streitfall Erwerb von mehreren Veräußerern mittels einer einheitlichen notariellen Urkunde).

25 Finanzielle Eingliederung bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen bei der Organgesellschaft

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

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des BFH vom 9.8.2023 (Az. I R 50/20) zur Frage gesellschaftsvertraglich geregelter besonderer Mehrheitserfordernisse zu sehen. Der BFH hat entschieden, dass dann, wenn die Satzung der Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine qualifizierte Mehrheit vorsieht, der Organträger auch über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen muss, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung zu erfüllen.

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

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

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

Hinweis:

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

26 Finanzielle Eingliederung bei unterjährigem qualifiziertem Anteilstausch sowie bei unterjährigem Verschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft bzw. eine Personengesellschaft

Im Hinblick auf die für das Bestehen einer steuerlichen Organschaft erforderliche finanzielle Eingliederung war bislang noch nicht höchstrichterlich geklärt, wie denn solche Sachverhalte körperschaftsteuerlich zu würdigen sind, in denen bei einer bestehenden Organschaft der Organträger unterjährig umgewandelt – also z.B. auf eine andere Gesellschaft verschmolzen – wird.

Zu diesem Problemkreis hat nun jüngst der BFH in vier Urteilen (sämtlich des I. Senats des BFH vom 11.7.2023) die zwischen dem Fachschrifttum und der FinVerw umstrittene Frage der Anwendung der sog. Fußstapfentheorie gegen die Auffassung der FinVerw in verschiedenen Konstellationen erstmalig höchstrichterlich entschieden: Die übernehmende Körperschaft tritt „*umfassend und vorbehaltlos in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft*“ ein. Es reiche aus, wenn die finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestehe. Unschädlich sei somit, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werde.

In den konkreten Ausgestaltungen der Streitfälle hat der BFH zu folgenden Konstellationen entschieden:

- Im Fall der Verschmelzung einer Kapital- auf eine Personengesellschaft tritt der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein.
- Im Fall der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften tritt der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein.
- Im Fall eines qualifizierten Anteilstauschs i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 tritt der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn er den Antrag stellt, die Anteile unter dem gemeinen Wert anzusetzen.

Hinweis:

Mit diesen vier Urteilen hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung gefestigt und fortgeführt. In einschlägigen noch offenen Fällen sollte die Rechtsauffassung des BFH – die eine weitergehende Anerkennung bestehender Organschaften sicherstellt – vorgetragen werden.

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

Mit seinem erst jüngst veröffentlichten Urteil v. 10.2.2022 (Az. 9 K 1598/20 E, nicht rkr.) hat das FG Düsseldorf in Fortführung der Rechtsprechung des BFH bestätigt, dass eine vGA dann anzunehmen ist, wenn sich ein an einer GmbH1 mehrheitlich beteiligter Gesellschafter dadurch entschuldet, dass er einer anderen GmbH, die er mittelbar beherrscht (GmbH2), eine als Vorkaufsrecht bezeichnete, nicht werthaltige Position im Zusammenhang mit einem ihm gehörenden Grundstück zurechnet, die die GmbH2 dadurch „bezahlt“, dass sie insbesondere sein negatives Verrechnungskonto bei der GmbH1 „übernimmt“.

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

FA und FG Düsseldorf sahen in den Vorgängen eine vGA der GmbH2 an ihren Gesellschafter, da diese ihm außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil i.S. einer bei ihr eintretenden Vermögensminderung (oder verhinderten Vermögensmehrung) zuwendet habe und diese Zuwendung ihren Anlass oder zumindest ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hatte. Im Streitfall seien die mit der Einräumung des Vorkaufsrechts verknüpften Transaktionen durch die Stellung des Gesellschafters und allein durch sein Interesse veranlasst, da insbesondere die GmbH2 kein betriebliches, mithin gewinnorientiertes Interesse

gehabt habe, sich einen Zugriff gerade auf dieses Grundstück zu sichern. Im Ergebnis habe der Gesellschafter einen konkreten Vermögensvorteil erlangt, nämlich die Befreiung von seinen persönlichen Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH1.

Hinweis:

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

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

Mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 25.9.2023 (Az. 6 K 6188/19) hat das FG Berlin-Brandenburg entschieden,

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

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

Die Aufwendungen für das Abonnement würdigte das FG als vGA mit der Begründung, dass die GmbH diese Aufwendungen im Interesse ihres Gesellschafters getätigt habe. Die Kosten des Abos seien auch vollständig als vGA einzuordnen, da es an einem geeigneten Aufteilungsmaßstab für die berufliche sowie private Veranlassung fehle.

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

Hinweis:

Die Entscheidung ist vor dem Hintergrund der höchstrichterlichen Rechtsprechung (sowohl zum Kriterium der „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ wie auch zum Kriterium des „Fremdvergleichs“) klar nachvollziehbar abgeleitet. Daher dürfte gerade die steuerliche Geltendmachung von Aufwendungen für den Einsatz exklusiver Oldtimer weiterhin problematisch sein (so z.B. für einen Jaguar E-Type: BFH v. 22.12.2008, Az. B 154/07).

29 Werbungskostenabzug bei Haftungsinanspruchnahme des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH

Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil vom 20.10.2022 (Az. 4 K 1287/20) hat das FG Nürnberg entschieden (aktualisiertes Az. des BFH: IX R 29/22),

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

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

Hinweis:

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