



Ihr Zeichen Ihre Nachricht vom Unser Zeichen Datum

Mandanten-Rundschreiben April bis Juni 2024

Wachstumschancengesetz • Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags • Lohnsteuer-Hinweise 2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Bundesregierung hat nun ein Bürokratieentlastungsgesetz beschlossen. Schauen wir die vorgesehenen Änderungen im Bereich des Steuerrechts an, so ist das Ergebnis schon sehr enttäuschend. Fast gleichzeitig kommt es im Bereich der Umsatzsteuer zur Einführung der elektronischen Rechnung ab 1.1.2025. Dies ist zwar vom Grundsatz her sicherlich keine schlechte Sache, jedoch trotz Übergangsregelungen wieder mit viel zu wenig Vorlauf und viel zu wenig durchdacht. Auch hier werden wieder einige Unternehmen auf der Strecke bleiben, weil sie die Änderungen nicht umsetzen (können).

Daneben berichten wir in diesem Mandanten-Rundschreiben über einen bunten Strauß verschiedener neuerer Entwicklungen in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung, von denen sicherlich auch einige für Sie von Interesse sind.

Bei Fragen stehen wir Ihnen wie immer gern zur Verfügung.

CONCEPTAX
Siekmann, Janell und Partner mbB
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater
Rechtsanwalt

Hellerweg 28
32052 Herford

Postfach 20 61
32010 Herford

Telefon 05221 9831-0
Telefax 05221 9831-40

info@conceptax.de
www.conceptax.de

Amtsgericht Essen PR 1206

Wilhelm Upheber*
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Winfried Arbeiter
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Thomas Lilienthal
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

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

Bernhard Kaune
Rechtsanwalt | Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht

Michael Blöbaum*
Diplom-Wirtschaftsjurist (FH)
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

*nicht i. S. d. PartGG

Kooperationspartner:

DR. WOELKE AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hellerweg 28 | 32052 Herford

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Besteuerung von Rentenbeziehern - Steuererklärungspflichten, Möglichkeiten zur Minderung einer Steuerlast
- 2 Berliner Testament erbschaftsteuerlich vielfach nachteilig
- 3 Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen: Zeitpunkt des Abschlusses einer solchen Maßnahme bei Ratenzahlung der Handwerkerleistung
- 4 Keine Inanspruchnahme des Pflegepauschbetrags bei geringfügigen Pflegeleistungen
- 5 Gemeinnützige Körperschaften: Höchstgrenze für Mitgliedsbeiträge wird erhöht
- 6 Reichweite des Einbezugs von EU- und EWR-Familienangehörigen insbesondere in die Besteuerung von Grenzgängern

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 7 Aktualisierte Hinweise zur Lohnsteuer durch die FinVerw – Lohnsteuer-Hinweise 2024
- 8 Lohnsteuerpauschalisierung auch bei Betriebsveranstaltungen möglich, die nicht allen Betriebsangehörigen offenstehen
- 9 Beitragspflicht von Aufwendungen für eine betriebliche Jubiläumsfeier
- 10 Zweitwohnungsteuer als Kosten der Unterkunft für eine doppelte Haushaltsführung
- 11 Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen
- 12 Tarifvertraglicher Ausschluss einer Inflationsausgleichsprämie während der Passivphase der Altersteilzeit
- 13 Rückabwicklung eines vermeintlich freien Mitarbeiterverhältnisses – Vertrauensschutz des Mitarbeiters
- 14 Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Energiepreispauschale bei Arbeitnehmern

Für Unternehmer und Freiberufler

- 15 Anhebung der (monetären) Schwellenwerte für die Größenklasseneinstufung bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung
- 15 Entwurf des Bürokratieentlastungsgesetzes IV
- 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
- 20 Keine grundsätzliche Schätzungsbefugnis bei objektiv manipulierbaren Altklassen
- 21 Gewinngrenze zur Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrages bzw. einer Sonderabschreibung
- 22 Gesonderte Aufzeichnung von Cateringkosten einer Netzwerkveranstaltung
- 23 Bemessung der Krankenversicherung eines freiwillig Versicherten bei Verlusten

Für Personengesellschaften

- 24 Pensionsrückstellung bei Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft
- 25 Einbringungsbedingter Übergang des Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft
- 26 Absicherung einer Betriebsaufspaltung durch eine GmbH & Co. KG als Besitzgesellschaft
- 27 Erweiterte Grundstückskürzung: Schädlichkeit der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 28 Automatischer Finanzkonten-Informationsaustausch verstößt nicht gegen Grundrechte
- 29 GmbH-Gesellschafter: Möglichkeit der Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren

Für Hauseigentümer

- 30 Kleinere Photovoltaikanlagen: Zunehmend Streitfälle zu im Jahr 2021 geltend gemachten Investitionsabzugsbeträgen
- 31 FinVerw informiert über die aktuelle steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen
- 32 Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags
- 33 Pflicht zur Abgabe von Grundsteuer-Änderungsanzeigen - teilweise Fristverlängerung
- 34 Sachverständige Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden ImmoWertV

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 35 Anhebung der (monetären) Schwellenwerte für die Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen
- 36 Ausgewählte Gesetzesänderungen durch das sog. Wachstumschancengesetz
- 37 Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG bei teilentgeltlicher Übertragung eines GmbH-Anteils
- 38 Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung nach § 17 Abs. 4 EStG
- 39 Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Veräußerungstatbeständen gem. § 17 EStG
- 40 Steuerfreie Beteiligungserträge: Anwendung des § 8 b Abs. 4 Satz 6 KStG bei mehraktigem unterjährigem Erwerb (sog. Blockerwerb)
- 41 Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option des GmbH-Gesellschafters zur Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren
- 42 Überraschungsentscheidung im Rahmen der Feststellung einer vGA (Verrechnungskonto)
- 43 Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung einer umsatzsteuerlichen Organschaft
- 44 Voraussetzungen der wirtschaftlichen Eingliederung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

Wachstumschancengesetz und andere aktuelle Steuergesetzgebung

- 45 Wachstumschancengesetz in Kraft getreten
- 46 Für alle Steuerpflichtigen
- 47 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
- 48 Für Investitionen in Immobilien
- 49 Für Unternehmer und Freiberufler
- 50 Für Personengesellschaften

Für alle Steuerpflichtigen

1 **Besteuerung von Rentenbeziehern – Steuererklärungspflichten, Möglichkeiten zur Minderung einer Steuerlast**

Rentenbezieher sind zunehmend verpflichtet, eine Steuererklärung abzugeben und teilweise ergibt sich dann auch eine Steuernachzahlung. Die zunehmende steuerliche Erfassung von Rentenbeziehern hat insbesondere zwei Gründe. Zum einen steigt der Besteuerungsanteil von Rentenzahlungen für jeden neuen Rentnerjahrgang an. Zum anderen sind laufendende Rentenerhöhungen in vollem Umfang steuerpflichtig. Andererseits gibt es diverse Möglichkeiten, wie eine eventuelle Einkommensteuerlast vermindert oder gar ganz vermieden werden kann.

Steuererklärungspflicht:

Zu beachten ist, dass anders als bei Lohn und Gehalt und auch bei Versorgungsbezügen eine etwaige Einkommensteuer auf Rentenbezüge nicht automatisch einbehalten wird, sondern insoweit die Einkommensteuer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung vom Finanzamt festgesetzt wird. Dies erfordert dann vom Stpfl. die Abgabe einer Einkommensteuererklärung. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht im Grundsatz in folgenden Fällen:

- Wenn keine anderen Einkünfte als die Rente bezogen wurden: Wenn die Einkünfte den Grundfreibetrag übersteigen. Dieser lag in 2023 bei 10 908 € bzw. für Ehegatten, die die Zusammenveranlagung wählen, bei 21 816 €.
- Wenn auch andere Einkünfte bezogen wurden: Wenn die Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug unterliegen haben (also keine Lohneinkünfte sind) mehr als 410 € betragen haben. Dies ist bei Renteneinkünften oft der Fall.

Neben den Renteneinkünften sind auch folgende Einkünfte zu berücksichtigen:

- Einzubeziehen sind auch andere Einkünfte, wie z. B. Lohneinkünfte, Einkünfte aus einem Vermietungsobjekt oder einer freiberuflichen Tätigkeit.
- Kapitaleinkünfte sind im Grundsatz nicht einzubeziehen, da insoweit bereits an der Quelle (insbesondere von der z. B. die Zinsen oder Dividenden auszahlenden Bank) 25 % Kapitalertragsteuer einbehalten wird und dieser Steuereinbehalt abgeltende Wirkung hat (sog. Abgeltungsteuer). Gegebenenfalls kann es allerdings auch vorteilhaft sein, die Kapitalerträge in die Steuererklärung mit aufzunehmen und die "Günstigerprüfung" zu beantragen. Dies ist dann angezeigt, wenn der individuelle Grenzsteuersatz unter dem Kapitalertragsteuersatz von 25 % liegt. Ein Einbezug der Kapitalerträge in die Einkommensteuerveranlagung kann auch dann vorteilhaft ein, wenn der Sparer-Pauschbetrag von 1 000 € (bzw. 2 000 € bei Ehegatten) nicht oder nicht in vollem Umfang geltend gemacht wurde.
- Nicht einzubeziehen sind Einkünfte aus einem Minijob. Diese werden pauschal vom Arbeitgeber besteuert und insoweit ist die Einkommensteuer abgegolten.

Steuerliche Erfassung der Renteneinkünfte:

Hinsichtlich der steuerlichen Erfassung der Renteneinkünfte ist zu differenzieren:

• Gesetzliche Rente:

- Die gesetzliche Rente unterliegt aktuell noch nicht in vollem Umfang der Besteuerung. Der Besteuerungsanteil ist abhängig vom Jahr des Rentenbeginns. Bei einem Rentenbeginn z. B. im Jahr 2023 beträgt der Besteuerungsanteil 82,5 %. Der Besteuerungsanteil steigt sodann um 0,5 Prozentpunkte für jeden folgenden Rentnerjahrgang. Für den Renteneintrittsjahrgang 2024 beträgt der Besteuerungsanteil also 83 %.
- Im Jahr des Renteneintritts wird nun der Betrag der Rente, der steuerfrei bleibt, berechnet und dieser Betrag bleibt dann dauerhaft bestehen. Beträgt also z. B. bei einem Renteneintritt im Jahr 2023 die Jahresrente 30 000 €, so sind hiervon 82,5 %

steuerpflichtig, anfänglich also 24 750 €. Entsprechend wird der steuerfreie Anteil der Rente nun dauerhaft mit 5 250 € festgeschrieben.

- Später erfolgende regelmäßige Rentenanpassungen (so wird die gesetzliche Rente jährlich und entsprechend auch zum 1.7.2024 an die Lohnentwicklung angepasst) werden in vollem Umfang steuerlich erfasst, da der Betrag der steuerfreien Rente unverändert bleibt. Damit wirken sich die jährlichen Rentenanpassungen in vollem Umfang steuerlich aus.
- Leistungen aus einer **privaten Rentenversicherung** werden nur mit dem sog. Ertragsanteil steuerlich erfasst. Dieser nimmt mit steigendem vollendetem Lebensjahr bei Rentenbeginn ab. Beginnt z. B. der Rentenbezug mit vollendetem 65. Lebensjahr, so beträgt der Ertragsanteil lediglich 18 %.
- Leistungen aus der **Riester-Rente**, aus umlagefinanzierten Zusatzversorgungsrenten und Renten der betrieblichen Altersvorsorge werden i. d. R. in vollem Umfang steuerlich erfasst.

Mögliche steuermindernde Abzugsposten beachten

Ist eine Einkommensteuererklärung abzugeben, so können auch Abzugsposten berücksichtigt werden, welche die Einkommensteuerlast mindern oder eine solche ganz verhindern können. Zu denken ist etwa an folgende Positionen:

- Ausgaben für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bzw. haushaltsnahe Dienstleistungen können in gewissem Rahmen steuermindernd geltend gemacht werden. Haushaltsnahe Dienstleistungen sind z. B. die Reinigung der Wohnung, Gartenpflege oder Hilfe beim Kochen oder Waschen.
- Spenden
- Krankheitskosten, soweit diese selbst getragen werden und eine bestimmte einkommensabhängige "zumutbare" Belastung überschreiten. Dies kann z. B. Kosten für ein Hörgerät, Zahnersatz, Zuzahlungen oder Fahrtkosten für den Weg zum Arzt umfassen. Abzugsfähig sind insoweit allerdings nur Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen.
- Der Pflegepauschbetrag, wenn ohne Entgelt eine andere Person gepflegt wird.

Handlungsempfehlung:

Für den Einzelfall sollte geprüft werden, ob eine Steuerklärungspflicht besteht. Dies sollte auch regelmäßig überprüft werden, da regelmäßige Rentenerhöhungen zur erstmaligen Begründung einer Erklärungspflicht führen können.

2 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. Der BFH hat 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 berechnigte 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.

3 **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 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, sodass 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, sodass 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.

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. 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 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.

6 Reichweite des Einbezugs von EU- und EWR-Familienangehörigen insbesondere in die Besteuerung von Grenzgängern

Insbesondere Grenzgänger, also Stpfl., die im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber ganz überwiegend inländische Einkünfte – klassischerweise Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit – beziehen, können sich auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandeln lassen. In diesen Fällen kann darüber hinaus das Splittingverfahren zur Anwendung kommen, wenn der Stpfl. selbst Staatsangehöriger eines EU-/EWR-Staates ist und dies ungeachtet der Tatsache, dass der Ehegatte im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Die Reichweite dieser sog. fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht gilt für EU- und EWR-Familienangehörige, die im Ausland leben und dort Einkünfte beziehen, allerdings nur eingeschränkt, wie der BFH herausstellt. Daher können mit der Einkunftserzielung im Ausland zusammenhängende Aufwendungen (hier: Beiträge zur niederländischen Renten- und Pflegeversicherung) eines nicht in der Bundesrepublik Deutschland wohnenden Ehegatten bei der inländischen Besteuerung der Einkünfte des (fiktiv) unbeschränkt Stpfl. nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.

Die familiäre Situation findet in diesen Fällen in der Weise Berücksichtigung, dass als Folge der Zusammenveranlagung das Splittingverfahren zur Anwendung kommt und ggf. persönliche Höchst- und Pauschbeträge verdoppelt werden. Die Fiktion führt hingegen weder dazu, dass die Einnahmen des im Ausland lebenden Ehegatten in die inländische Besteuerung bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einfließen, noch dazu, dass sich die mit ihrer Einnahmeerzielung im Ausland zusammenhängenden Werbungskosten und Sonderausgaben bei der deutschen Besteuerung auswirken. Die Einkünfte des im Ausland tätigen Ehegatten wirken sich lediglich bei der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts aus.

Hinweis:

Im Einzelfall ist also sorgfältig zu prüfen, welche Vorteile diese fiktive unbeschränkte Steuerpflicht mit sich bringt. Insbesondere kann aber der Vorteil des Splittingverfahrens genutzt werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

7 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.

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.

8 Lohnsteuerpauschalierung auch bei Betriebsveranstaltungen möglich, die nicht allen Betriebsangehörigen offenstehen

Arbeitslohn, der aus Anlass einer Betriebsveranstaltung zufließt, kann vom Arbeitgeber pauschal mit 25 % versteuert werden. Eine Betriebsveranstaltung liegt nach der bisherigen Rechtsprechung nur vor, wenn diese allen Betriebsangehörigen offenstand. Mit Wirkung ab 2015 wurde aber der Begriff der Betriebsveranstaltung im Gesetz definiert. Vor diesem Hintergrund hat der BFH nun folgende Differenzierung getroffen:

- Nach der seit dem Veranlagungszeitraum 2015 geltenden gesetzlichen Definition kann eine Betriebsveranstaltung auch dann vorliegen, wenn sie nicht allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Auch in diesen Fällen kann die Lohnsteuer auf die geldwerten Vorteile mit 25 % pauschal erhoben werden.
- Der Freibetrag von 110 €, der zur Lohnsteuerfreiheit des geldwerten Vorteils aus einer Betriebsveranstaltung führt, kann allerdings nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Betriebsveranstaltung allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

Im Streitfall veranstaltete die Stpfl. im Jahr 2015 in eigenen Räumlichkeiten eine Weihnachtsfeier, zu der nur die Vorstandsmitglieder eingeladen waren. Darüber hinaus richtete die Stpfl. im selben Jahr eine Weihnachtsfeier für Mitarbeiter am Standort X und Y aus, die zum sog. oberen Führungskreis bzw. Konzernführungskreis gehörten. Dabei handelte es sich um Mitarbeiter, die eine bestimmte Karrierestufe erreicht hatten, aber keinen eigenständigen Betriebsteil bildeten.

Strittig war nun, ob insoweit die Lohnsteuer pauschal mit 25 % erhoben werden kann. Dies hat der BFH nun bejaht. Hierzu führt das Gericht aus:

- Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, wenn er Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt.
- Bei den Weihnachtsfeiern des Vorstands und der Führungskräfte handelt es sich um Betriebsveranstaltungen im Sinne der gesetzlichen Regelung. Dass die Veranstaltungen nicht allen Betriebsangehörigen offenstanden, steht dem nicht entgegen. Betriebsveranstaltungen sind nach der mit Wirkung zum 1.1.2015 eingeführten gesetzlichen Definition Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter.
- Unter Heranziehung des Wortlauts der gesetzlichen Definition setzt eine Betriebsveranstaltung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 mithin nur noch eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter voraus. Eine Veranstaltung, an der – wie im Streitfall an den Weihnachtsfeiern – ausschließlich Beschäftigte des Betriebs und deren Begleitpersonen teilnehmen können, ist vom Wortsinn her eine solche Betriebsveranstaltung, auch wenn diese Veranstaltung nicht allen Angehörigen eines Betriebs offensteht.

Hinweis:

Diese Klarstellung des BFH ist für die Praxis von großer Bedeutung. In weitem Umfang können nun geldwerte Vorteile aus Betriebsveranstaltungen, wie z. B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern und Jubiläumsfeiern, mit 25 % pauschal besteuert werden. Soll der Freibetrag von 110 € genutzt werden, so

muss allerdings das weitere Merkmal erfüllt sein, dass die Betriebsveranstaltung allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

9 Beitragspflicht von Aufwendungen für eine betriebliche Jubiläumsfeier

Der geldwerte Vorteil, der einem Arbeitnehmer aus der Teilnahme an einer Betriebsfeier zufließt, unterliegen dann nicht der Sozialversicherung, soweit diese vom Arbeitgeber oder von einem Dritten mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum lohnsteuerfrei belassen oder pauschal besteuert wird. Betragen die Aufwendungen für eine betriebliche Feier je Beschäftigtem mehr als 110 €, scheidet eine Steuerbefreiung aus und eine Beitragsfreiheit kann nur über eine wirksame Pauschalbesteuerung i. H. v. 25 % erreicht werden. Diese Regelung ist eng auszulegen, wie eine aktuelle Entscheidung des Bundessozialgerichts zeigt.

Das klagende Unternehmen feierte mit seinen Beschäftigten im September 2015 ein Firmenjubiläum. Am 31.3.2016 zahlte es die für 162 Arbeitnehmer angemeldete Pauschalsteuer für September 2015 auf einen Betrag. Nach einer Betriebsprüfung forderte der beklagte Rentenversicherungsträger von dem Unternehmen Sozialversicherungsbeiträge und Umlagen in erheblicher Höhe nach. Dies bestätigte nun auch das Bundessozialgericht und stellte heraus:

- Die Befreiung von der Sozialversicherungspflicht tritt nur dann ein, wenn die pauschale Besteuerung "mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum" erfolgt. Dies wäre im konkreten Fall die Entgeltabrechnung für September 2015 gewesen.
- Im Urteilssachverhalt erfolgte die Pauschalbesteuerung aber erst Ende März 2016 und damit sogar nach dem Zeitpunkt, zu dem die Lohnsteuerbescheinigung für das Vorjahr übermittelt werden muss.

10 Zweitwohnungsteuer als Kosten der Unterkunft für eine doppelte Haushaltsführung

Der BFH hat 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.

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 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 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. 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, sodass abzuwarten bleibt, ob dieses die endgültige Klärung dieser Frage herbeiführen wird.

13 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 Praxismgemeinschaft nunmehr von der Mitarbeiterin zurück.

Das Gericht hat die Klage auf Zahlung abgewiesen. Durch die Vereinbarung und Behandlung eines Rechtsverhältnisses als freie Mitarbeit wird beim Mitarbeiter ein entsprechender Vertrauensstatbestand 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 anhängig.

Handlungsempfehlung:

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

14 Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Energiepreispauschale bei Arbeitnehmern

Umstritten ist die steuerliche Behandlung der Energiepreispauschale in Höhe von 300 €, die im September 2022 an die überwiegende Zahl der Arbeitnehmer über den Arbeitgeber ausgezahlt wurde. Insoweit wurde vielfach angenommen, dass diese keine steuerbare Einnahme bei den Lohneinkünften darstelle. Es handele sich dabei um eine Subvention des Staates, die in keinem Veranlassungszusammenhang zu seinem Arbeitsverhältnis stehe. Der Arbeitgeber sei lediglich als Erfüllungsgehilfe für die Auszahlung dieser Subvention tätig geworden. Auch eine Besteuerung als sonstige Einkünfte sei unzulässig, da die Auszahlung nicht auf einer Leistung des Stpfl. beruhe und der Tatbestand daher nicht erfüllt sei. Die insoweit vom Gesetzgeber im Einkommensteuergesetz verankerte Fiktion erweitere in unzulässiger Weise den festumrissenen Tatbestand der sonstigen Einkünfte. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Fiktion gebe es nicht und die bundesstaatlichen Kompetenzschränken seien damit überschritten worden. Im Ergebnis sei die Energiepreispauschale nicht steuerbar, da keine der sieben Einkunftsarten greife.

Das FG Münster kommt nun zu dem Ergebnis, dass die an Arbeitnehmer ausgezahlte Energiepreispauschale zu den steuerbaren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zählt. Diese steuerliche Erfassung sei nicht verfassungswidrig.

Hinweis:

Es ist davon auszugehen, dass gegen diese Entscheidung die Revision beim BFH eingelegt werden wird, sodass diese Frage noch nicht abschließend geklärt sein dürfte.

Für Unternehmer und Freiberufler

15 Anhebung der (monetären) Schwellenwerte für die Größenklasseneinstufung bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung

Die Anforderungen an die handelsrechtliche Rechnungslegung sind sehr deutlich hinsichtlich der Rechtsform und der Größe des Unternehmens gestaffelt:

Einzelunternehmen:

- Einzelunternehmen müssen dann eine kaufmännische Buchführung einrichten, wenn diese ein Handelsgewerbe betreiben und die Komplexität des Betriebes dies erfordert. Generell nicht buchführungspflichtig sind Freiberufler. Besteht keine Buchführungspflicht, so kann insbesondere auch der steuerliche Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden.
- Die handelsrechtliche Bilanzierungspflicht erfordert die Aufstellung eines Jahresabschlusses mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Ein Anhang oder Lagebericht ist nicht

verpflichtend. Auch muss der Jahresabschluss nicht allgemein offen gelegt werden. Vielmehr wird dieser i. d. R. nur dem Finanzamt und der Hausbank zugänglich gemacht.

- Besteht eine handelsrechtliche Buchführungspflicht, so kann (Wahlrecht) hierauf aber verzichtet werden und der Gewinn mittels der einfach anzuwendenden Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden, wenn in zwei aufeinander folgenden Jahren die Umsatzerlöse 800 000 € und der Gewinn 80 000 € nicht übersteigen.
- Soweit ein Gewerbebetrieb betrieben wird und keine doppelte Buchführung eingerichtet ist, kann das Finanzamt auffordern, eine solche einzurichten. Dies gilt aber nur dann, wenn der Umsatz im Kalenderjahr die Grenze von 800 000 € oder der Gewinn die Grenze von 80 000 € überschritten hat. Diese Grenzen wurden nun mit Wirkung ab 2024 angehoben. Insoweit ergibt sich eine Buchführungspflicht allerdings stets erst nach Aufforderung durch die FinVerw und erst ab dem Wirtschaftsjahr, das der Aufforderung folgt.

Hinweis:

Die Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung ist deutlich einfacher als eine Bilanzierung. Insbesondere erfordert dies nicht die Durchführung einer Inventur des Vorratsvermögens und nicht der Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen mittels Rechnungsabgrenzungsposten bzw. Rückstellungen. Andererseits ist die Bilanzierung aus betriebswirtschaftlicher Sicht sehr viel aussagekräftiger.

Personengesellschaft mit vollhaftenden Gesellschaftern:

- Vorstehende Grundsätze gelten ebenso für Personengesellschaften mit natürlichen Personen als vollhaftenden Gesellschaftern. Einzig das Wahlrecht zum Verzicht auf die Bilanzierung nach Handelsrecht bei Unterschreiten der Umsatzgrenze von 800 000 € und der Gewinngrenze von 80 000 € besteht ausschließlich für Einzelunternehmen und nicht für Personengesellschaften.

Kapitalgesellschaft (insbesondere GmbH) und GmbH & Co. KG:

- Kapitalgesellschaften, insbesondere also die GmbH und auch die GmbH & Co. KG in ihrer typischen Form, wenn also keine natürliche Person unbeschränkt haftender Gesellschafter ist, müssen handelsrechtlich zwingend eine doppelte Buchführung einrichten und einen Jahresabschluss erstellen. Diese Verpflichtung gilt auch steuerlich. Eine Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung ist also ausgeschlossen.

16 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.

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, sodass 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 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 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 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 Gebrauchtgegenstände erwerben und sie danach, ggf. nach Instandsetzung, im eigenen Namen wieder verkaufen (gewerbsmäßige Händler), und die Veranstalter öffentlicher Versteigerungen, die Gebrauchtgegenstände 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 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, sodass 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 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.

20 Keine grundsätzliche Schätzungsbefugnis bei objektiv manipulierbaren Altkassen

Gerade in bargeldintensiven Betrieben werden Mängel in der Kassenführung von der FinVerw nicht selten zum Anlass genommen, den Gewinn zu schätzen. So auch in einem aktuell vom BFH entschiedenen Fall. Im Streitfall verwendete ein Restaurantbetreiber, der einen großen Teil seiner Einnahmen in Form von Bargeld erzielte, in den Jahren 2011 bis 2014 eine elektronische Registrierkasse sehr einfacher Bauart, die bereits in den 1980er Jahren entwickelt worden war. Das Finanzamt sah die Aufzeichnungen des Stpfl. nicht als ordnungsgemäß an und nahm eine Vollschätzung der Erlöse vor. Dies führte zu einer Vervierfachung der erklärten Umsätze. Das FG beauftragte einen Sachverständigen mit der Begutachtung der Registrierkasse. Dieser kam zu dem Ergebnis, ein bestimmter interner Zähler der Kasse, der die Lückenlosigkeit der Tagesausdrucke sicherstellen sollte (Z1-Zähler), könne durch Eingabe entsprechender Codes verändert werden. Eine solche Änderung könne allerdings im Zuge von Reparaturen der Kasse erforderlich werden. Daraufhin sah das FG die Kasse als objektiv manipulierbar und damit ungeeignet für steuerliche Zwecke an und bestätigte die Vollschätzung des Finanzamtes im Wesentlichen. Eine tatsächliche Manipulation der Kasse hat das FG nicht feststellen können.

Der BFH hat nun diese Entscheidung des FG aufgehoben und zur erneuten Prüfung an das FG zurückverwiesen. Zwar sei die vom Stpfl. verwendete Registrierkasse objektiv manipulierbar gewesen. Dies stelle grundsätzlich einen formellen Mangel von hohem Gewicht dar, der dem Finanzamt eine Schätzungsbefugnis gebe. Allerdings sei das Wissen um die Manipulierbarkeit derart alter Kassenmodelle erst im Laufe der Zeit gewachsen. Daher sei den Stpfl. in Anwendung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit unter bestimmten Voraussetzungen Vertrauensschutz zu gewähren. Der in der Verwendung einer solchen objektiv manipulierbaren elektronischen Registrierkasse einfacher Bauart liegende formelle Mangel begründet keine Schätzungsbefugnis, wenn der Stpfl. in überobligatorischer Weise sonstige Aufzeichnungen führt, die eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung bieten.

Hinweis:

Der BFH hat den Fall an das FG zurückverwiesen und gibt dem FG insbesondere auf, im zweiten Rechtsgang nach ergänzender Sachaufklärung und erneuter Würdigung des Gewichts der jeweiligen Mängel abzuwägen, ob die Voraussetzungen einer griffweisen Vollschätzung oder lediglich diejenigen einer griffweisen Teilschätzung (Sicherheitszuschlag) vorliegen. Der BFH moniert jedenfalls, dass Einzelaufzeichnungen in Papierform (z. B. per Telefax eingegangene Bestellungen; ausgedruckte über das

Internet eingegangene Bestellungen) nicht aufbewahrt wurden. Die Nichtaufbewahrung dieser Unterlagen schließt jegliche Möglichkeit aus, die erklärten Lieferdienstlerlöse nachträglich auf Vollständigkeit zu überprüfen. Sollten die Auslieferungsfahrer Abrechnungen erstellt haben, wären auch diese aufbewahrungspflichtig gewesen.

21 Gewinngrenze zur Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrages bzw. einer Sonderabschreibung

Kleinere und mittlere Unternehmen können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens bis zu 50 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (**Investitionsabzugsbetrag**). Im Jahr der Investition ist der Investitionsabzugsbetrag gewinnerhöhend wieder aufzulösen. Gleichzeitig kann bilanziell eine gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in gleicher Höhe erfolgen. Im Ergebnis wird damit die Abschreibung dieser Wirtschaftsgüter steuerlich vorgezogen und so früher eine Steuerminderung erreicht. Diese kann dann zur Finanzierung der Anschaffung eingesetzt werden.

Unabhängig von der Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrages können kleinere und mittlere Unternehmen neben der laufenden Abschreibung eine Sonderabschreibung in Anspruch nehmen und damit die Abschreibungen zeitlich deutlich vorziehen. 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.

Voraussetzung für die Geltendmachung dieser Sonderabschreibung ist, dass im Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, der **Gewinn 200 000 € nicht überschreitet**. Nicht abschließend geklärt ist aber, wie dieser Gewinn zu ermitteln ist:

- Die FinVerw vertritt die Auffassung, Gewinn in diesem Sinne sei der Betrag, der ohne Berücksichtigung von geltend gemachten Investitionsabzugsbeträgen (oder deren Verrechnung) der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Damit sind außerbilanzielle Korrekturen der Steuerbilanz sowie Hinzu- und Abrechnungen bei der Einnahmen-Überschussrechnung ebenfalls zu berücksichtigen. Dies betrifft z. B. die steuerlich nicht abzugsfähige Gewerbesteuer, die mithin den maßgeblichen Gewinn erhöhen soll.
- Nach a.A. soll rein auf den steuerbilanziellen Gewinn abzustellen sein. Danach sind außerbilanzielle Hinzurechnungen, wie die Gewerbesteuer und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, nicht erhöhend zu berücksichtigen.

Das FG Niedersachsen hat die Auffassung der FinVerw bestätigt. Allerdings ist insoweit die Revision beim BFH anhängig, sodass die Rechtsfrage noch offen ist.

22 Gesonderte Aufzeichnung von Cateringkosten einer Netzwerkveranstaltung

Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass dürfen nur zu 70 % der angemessenen Aufwendungen überhaupt als Betriebsausgaben abgezogen werden. Voraussetzung ist die Einhaltung der gesetzlichen Nachweis- und Aufzeichnungspflichten. Konkret müssen Bewirtungskosten zwingend einzeln und getrennt von anderen Aufwendungen aufgezeichnet werden.

Wie wichtig diese Aufzeichnungspflichten sind, zeigt ein aktueller Fall, über den das FG Berlin-Brandenburg zu entscheiden hatte. Die Beteiligten stritten über die Frage der Einordnung von Cateringkosten dreier Netzwerkveranstaltungen als Bewirtungskosten. Das Finanzamt wollte den Betriebsausgabenabzug mangels einzelner und getrennter Aufzeichnung versagen.

Für Marketing- und Akquisezwecke führte die Stpfl. in den Streitjahren sog. Netzwerkveranstaltungen durch, deren Kosten streitgegenständlich waren. Bei den

Veranstaltungen, die jeweils auf einer von ihr aktuell betreuten Baustelle standfanden, liefen auf einigen Bildschirmen Werbetrailer der Stpfl. Zu Cateringzwecken waren provisorische Tresen aufgebaut, an denen die Gäste sich Speisen "auf die Hand" sowie Getränke abholen konnten, um sie entweder im Stehen oder an bereitstehenden, aber nicht für alle Gäste ausreichenden Stehtischen zu verzehren und dabei ihre Kontaktgespräche zu führen.

Das FG bestätigt die Auffassung des Finanzamtes. Die gesetzlich vorgesehene Abzugsbeschränkung umfasst Bewirtungen von Personen "aus geschäftlichem Anlass". Hierunter fällt insbesondere die Bewirtung von Personen, zu denen Geschäftsbeziehungen bestehen oder angebahnt werden sollen. Dies war vorliegend gegeben. Ohne Erfolg bleibt auch das zuletzt wiederholte Argument, die Darreichung der Speisen und Getränke hätte allenfalls das Niveau eines dem Rahmen der Veranstaltung angepassten Imbisses erreicht und hätte hinter Repräsentation und Werbezwecken im Hintergrund gestanden.

23 Bemessung der Krankenversicherung eines freiwillig Versicherten bei Verlusten

Bei Selbstständigen, die freiwillig krankenversichert sind, werden die Beiträge nach den Einkünften bemessen. Der steuerliche Verlustabzug, der Verluste eines Jahres periodenübergreifend berücksichtigt und damit die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherstellt, wird insoweit allerdings nicht berücksichtigt, wie das Landessozialgericht Bayern nun bestätigt.

Im Streitfall war der Stpfl. selbstständig und seit 31.7.2018 als freiwilliges Mitglied bei der Krankenkasse versichert. Zwecks endgültiger Beitragsfestsetzung zur Kranken- und Pflegeversicherung für 2019 wurde der Krankenkasse der Einkommensteuerbescheid für 2019 vorgelegt. Darin wurden u. a. folgende Einkünfte ausgewiesen: 13 800 € aus Gewerbebetrieb, 37 233 € aus nichtselbstständiger Arbeit, 6 168 € aus Vermietung und Verpachtung sowie 2 629 € aus Kapitalerträgen. Der Stpfl. wies darauf hin, dass sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Wesentlichen aus einer Erstattung der Umsatzsteuer ergäben. Es würden damit Rückzahlungen des Finanzamtes verbeitragt, die keinen Gewinn darstellten. 2018 habe er 14 294,17 € an Vorsteuer an das Finanzamt abgeführt, was zu einem Verlust von 19 762,12 € beigetragen habe. Mittels des vertikalen Verlustausgleichs habe sich seine Steuerlast 2018 entsprechend vermindert. Bei der Beitragsbemessung sei dieser Verlust weder für 2018 berücksichtigt noch ein Verlustvortrag vorgenommen worden. In der Folge kam es zu Anpassungen der Beiträge, wobei hierbei der Verlust des Vorjahres unberücksichtigt bleib. Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass eine Verrechnung negativer Einkünfte in früheren oder späteren Beitragszeiträumen mit positiven Einkünften in dieser Einkommensart nicht möglich sei. Die Beiträge würden vielmehr nach dem Einkommensteuerbescheid für das jeweilige Kalenderjahr festgesetzt.

Das Landessozialgericht bestätigt nun aber die vorgenommene Beitragsberechnung. Nach Auffassung des Gerichts könne ein Verlustvortrag nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht erfolgen, weil weder der Gesetzgeber noch der Spitzenverband Bund der Krankenkassen – bezüglich der Beitragsgrundsätze Selbstzahler – die Voraussetzungen hierfür geschaffen hätten.

Für Personengesellschaften

24 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, 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.

25 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 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, sodass 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 Lieferantenkreises, 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.

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

Der BFH hatte sich mit einem komplexen Fall auseinanderzusetzen, bei dem es im Kern um die Frage ging, ob die erweiterte Grundstückskürzung bei der Gewerbesteuer 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 Grundstückskürzung nicht generell ausschließt. Die Verpachtung der Autowaschanlage wäre für die Gewährung der erweiterten Grundstückskürzung 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 Grundstückskürzung unschädlich.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht auch, dass wenn die erweiterte Grundstückskürzung 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.

27 Erweiterte Grundstückskürzung: Schädlichkeit der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Eine GmbH & Co. KG ist in der klassischen Ausgestaltung, bei der ausschließlich die Komplementär-GmbH zur Geschäftsführung berufen ist, als gewerblich geprägte Personengesellschaft allein schon wegen ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtig. Beschränkt sich allerdings die Tätigkeit auf die reine Immobilienüberlassung (und ganz eng umgrenzte weitere Tätigkeiten), so kann bei der Gewerbesteuer der Ertrag aus der Immobilienüberlassung gekürzt werden, sodass insoweit keine Gewerbesteuer anfällt. Diese Regelung ist – wie die Rechtsprechung vielfach entschieden hat – eng auszulegen. Der BFH hat nun insoweit allerdings in einem wichtigen Praxisfall entschieden:

- Eine Betriebsverpachtung im Ganzen durch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ist grds. eine gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit. Grundsätzlich ist sie für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung schädlich.
- Unschädlich ist die Betriebsverpachtung jedoch, wenn sie ausschließlich in der Nutzungsüberlassung eines die wesentliche Betriebsgrundlage bildenden Grundstücks bzw. Erbbaurechts besteht, ggf. verbunden mit für die Nutzungsüberlassung unabdingbaren Anlagen.

Im Streitfall diente das vermietete Grundstück einem Autohandelsbetrieb mit Werkstatt und Waschanlage. Letztlich konnte der BFH den konkreten Streitfall aber nicht entscheiden und hat diesen an das FG zurückverwiesen, weil geklärt werden muss, ob neben der Überlassung des

Gebäudes für die Waschstraße Gegenstand des Nutzungsüberlassungsvertrags auch die (technische) Waschanlage war, was eine steuerschädliche Überlassung der Betriebsvorrichtung wäre.

Handlungsempfehlung:

Die erweiterte Grundstücks Kürzung bietet eine wichtige Vorschrift zur Minderung bzw. gar vollständigen Vermeidung der Gewerbesteuerbelastung. Allerdings darf insbesondere keine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werden, da dann die erweiterte Grundstücks Kürzung insgesamt ausscheidet. Insbesondere ist die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen regelmäßig kürzungsschädlich. Die Betriebsvorrichtungen sollten dann entweder vom Pächter angeschafft oder durch eine separate Gesellschaft überlassen werden. Insoweit ist der jeweilige Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig zu prüfen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

28 Automatischer Finanzkonten-Informationsaustausch verstößt nicht gegen Grundrechte

Der BFH hat entschieden, dass Schweizer Banken Informationen zu Konten und Depots deutscher Staatsangehöriger an die deutsche FinVerw übermitteln können. Der BFH sieht in der Übermittlung von Informationen zu ausländischen Bankkonten an die deutschen Steuerbehörden keine Verletzung der Grundrechte der inländischen Stpfl.

Der Austausch von Daten über Finanzkonten dient der Bekämpfung von Steuerhinterziehung. Unter anderem werden hierfür die Kontostände ausländischer Bankkonten an die deutsche Steuerverwaltung übermittelt. Der automatische Informationsaustausch über Finanzkonten dient der Sicherung der Steuerehrlichkeit und der Verhinderung von Steuerflucht.

Handlungsempfehlung:

Stpfl. sollten sich bewusst sein über den automatisierten Informationsaustausch über Finanzkonten mit etlichen ausländischen Staaten. Der Meldepflicht unterliegen Banken, Versicherungsunternehmen und Investmentfonds.

29 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 klar, dass während des dem Antragsjahr folgenden vierjährigen Bindungszeitraums keine erneute Prüfung der Antragsvoraussetzungen erfolgt. Vielmehr müssen diese nur für das Antragsjahr vorliegen.

Für Hauseigentümer

30 Kleinere Photovoltaikanlagen: Zunehmend Streitfälle zu im Jahr 2021 geltend gemachten Investitionsabzugsbeträgen

Für kleinere Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) ist mit Wirkung ab dem Jahr 2022 eine umfassende Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer eingeführt worden. Einnahmen z. B. aus der Einspeisung des Stroms in das öffentliche Netz und auch die Entnahme von Strom für den Verbrauch im privaten Haushalt sind steuerfrei bei

- auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und
- auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeinheit.

Insgesamt ist die Steuerbefreiung begrenzt auf begünstigte PV-Anlagen mit einer Gesamtleistung von bis zu 100 kWp pro Stpfl.

Hinweis:

Die Steuerbefreiung soll im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024 mit Wirkung ab dem Jahr 2024 hinsichtlich der einbezogenen Anlagen einheitlich dahingehend geregelt werden, dass Anlagen erfasst werden, "wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeinheit und insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft beträgt". Insoweit soll also eine Vereinheitlichung, aber auch Ausweitung des Anwendungsbereichs erfolgen. Auch soll damit "klargestellt" werden, dass die 100 kWp-Grenze als Freigrenze zu verstehen ist, bei deren Überschreitung der Betrieb aller PV-Anlagen vollständig steuerpflichtig wird. Insoweit ist allerdings abzuwarten, bis diese Gesetzesänderung im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024 beschlossen ist, was voraussichtlich erst gegen Ende des Jahres der Fall sein wird.

Zunehmend wird aber auch deutlich, dass die Steuerbefreiungsvorschrift für Stpfl. nicht immer vorteilhaft ist, denn vielfach stellte sich die Investition in eine solche PV-Anlage bis zur Einführung der Steuerbefreiungsvorschrift aus steuerlicher Sicht vorteilhaft dar. Insbesondere konnten auf Grund degressiver Abschreibung und Sonderabschreibungen die Investitionskosten vergleichsweise rasch steuerlich geltend gemacht werden, was in den ersten Jahren zu steuerlichen Verlusten und damit Steuerminderungen führte.

Daneben war aber auch im Vorgriff auf die Investition möglich, einen steuermindernden **Investitionsabzugsbetrag** geltend zu machen. Damit konnten im Ergebnis Abschreibungsbeträge bereits vor der Investition steuerlich geltend gemacht werden. Nun stehen die Fälle im Fokus der FinVerw, bei denen Stpfl. bis einschließlich 2021 Investitionsabzugsbeträge für geplante Investitionen in PV-Anlagen, die ab 2022 unter die Steuerbefreiung fallen, steuerlich geltend gemacht haben. Nach Ansicht der FinVerw sind solche Investitionsabzugsbeträge rückgängig zu machen, sodass der bei der Geltendmachung gewährte Steuervorteil entfällt. Insoweit ergeben sich Steuernachzahlungen, welche zudem regelmäßig mit Nachzahlungszinsen belastet sind.

Diese Sichtweise der FinVerw ist durchaus strittig. Das **FG Köln** hat nun in einem vorläufigen Verfahren "nach summarischer Prüfung keine ernstlichen Zweifel" an dieser Sichtweise der FinVerw erkannt. Auf Grund der ab 2022 geltenden Steuerbefreiung könne der in 2021 gebildete Investitionsabzugsbetrag nicht mehr entsprechend der gesetzlichen Vorgaben verwendet werden. Insoweit sieht das Gericht in dieser summarischen Prüfung auch keine verfassungswidrige Rückwirkung darin, dass der Stpfl. bei Geltendmachung des

Investitionsabzugsbetrags noch gar keine Kenntnis von der rückwirkend eingeführten Steuerbefreiung haben konnte.

Über einen vergleichbaren Fall hatte auch das **FG Nürnberg** zu entscheiden. Das Gericht hat ebenso die Rückgängigmachung eines im Jahr 2021 für den Betrieb einer PV-Anlage gebildeten Investitionsabzugsbetrags für rechtmäßig angesehen. Hier hatte das FG bei der gebotenen summarischen Prüfung keine ernstlichen Zweifel daran, dass es an der Gewinnerzielungsabsicht hinsichtlich des Betriebs der PV-Anlage fehlt, weshalb die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages ausgeschlossen war.

Die **Gewinnerzielungsabsicht** sei zweistufig zu prüfen. Sie besteht aus einer Ergebnisprognose und der Prüfung der einkommensteuerrechtlichen Relevanz der Tätigkeit. Bei einer negativen Prognose sei weiter zu prüfen, welche Gründe dafür verantwortlich sind.

Hinsichtlich der Nutzung des durch die PV-Anlage erzeugten Stroms durch die Stpfl. für private Zwecke liegt eine Entnahme vor, die im Rahmen der Totalgewinnprognose mit den anteiligen Selbstkosten zu bewerten sei. Das FG lehnt insoweit eine Bewertung der Entnahme mit den Marktpreisen ab. Unter Ansatz der Entnahmen zu Selbstkosten und der daneben erzielten Einspeisevergütung ergebe sich vorliegend keine positive Ergebnisprognose.

Auch ist das FG der Auffassung, dass bei summarischer Prüfung für den Streitfall keine ernsthaften Zweifel daran bestehen, dass die Stpfl. die PV-Anlage aus im Bereich der privaten Lebensführung liegenden Gründen betreiben, insbesondere auf Grund Installation einer Wallbox. Auch in der Wirtschaftlichkeitsprognose wird insbesondere der Nutzen der PV-Anlage für die private Elektromobilität hervorgehoben. Dies stellen Gründe und Vorteile dar, die sich außerhalb der einkommensteuerrechtlichen Sphäre der Stpfl. bewegen und damit der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

Hinweis:

Nach Ansicht der FinVerw kann aus Vereinfachungsgründen der Entnahmewert auf Antrag auch aus dem Strompreis des/eines regionalen Energieversorgers abgeleitet oder pauschal mit 0,20 €/kWh angesetzt werden. Bei Ansatz der Entnahme mit den individuellen Stromgestehungskosten (vereinfacht Anschaffungskosten zzgl. weitere laufende Kosten bezogen auf die Gesamterzeugung in 20 Jahren) – wie vom FG erfolgt – dürften sich bei Anlagen auf dem privaten Einfamilienhaus regelmäßig keine positiven Ergebnisprognosen darstellen lassen. Diese erfordern vielmehr den Einbezug des selbstgenutzten Stroms zu Marktpreisen (und nicht mit den entstehenden Kosten).

31 FinVerw informiert über die aktuelle steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen

Das FinMin Thüringen hat aktuell nochmals über die steuerlichen Erleichterungen bei Betrieb von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) informiert. Diese Regelungen führen vielfach insbesondere dazu, dass steuerliche Erklärungspflichten entfallen. Hinzuweisen ist insbesondere auf die folgenden Aspekte:

Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer führt vielfach zum Wegfall von Erklärungspflichten

Bestimmte PV-Anlagen, so insbesondere auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandene PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) genießen seit 2022 eine Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer. Verbunden ist diese Steuerfreiheit damit, dass auch Aufwendungen, die mit der PV-Anlage im Zusammenhang stehen, wie z. B. Abschreibung, Finanzierungsaufwendungen oder Wartung, steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden können.

Hinweis:

Dies gilt ab dem Jahr 2022, und zwar unabhängig davon, wann die PV-Anlage installiert wurde. Damit sind auch Einnahmen aus vor 2022 installierten Anlagen, die die Größenkriterien einhalten, von der Einkommensteuer freigestellt.

Dies führt nach den Ausführungen der FinVerw zu folgenden Erleichterungen bei den steuerlichen Erklärungspflichten, wenn ausschließlich steuerbefreite PV-Anlagen betroffen sind:

- Es muss kein Gewinn ermittelt werden und auch die Verpflichtung zur Abgabe einer Gewinnermittlung, z. B. Einnahmen-Überschussrechnung, entfällt.

- Sofern die Abgabe der Einkommensteuererklärung nur auf Grund der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb der PV-Anlage erfolgte und keine weiteren Pflichtveranlagungstatbestände vorliegen, kann zukünftig auf die Abgabe der Einkommensteuererklärung verzichtet werden.

Hinweis:

Umstritten ist die Sichtweise der FinVerw hinsichtlich mit der PV-Anlage im Zusammenhang stehender Aufwendungen. Die FinVerw geht davon aus, dass sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit einer begünstigten PV-Anlage nicht mehr als Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden können.

Möglichkeit der Entnahme von "Altanlagen" aus dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen

Vor dem 1.1.2023 erworbene PV-Anlagen wurden regelmäßig dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordnet und von der Kleinunternehmerregelung wurde kein Gebrauch gemacht. Dies ermöglichte den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der PV-Anlage. Ab dem 1.1.2023 wurde bei der Umsatzsteuer für die Lieferung und Installation bestimmter kleiner Photovoltaikanlagen ein Nullsteuersatz eingeführt. Nun kann geprüft werden, ob diese faktische Umsatzsteuerbefreiung genutzt werden kann, um eine solche "Altanlage" steuerschonend aus dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen wieder zu entnehmen. Erfolgt dies, so braucht die Entnahme von Strom für die Verwendung für private Zwecke nicht mehr der Umsatzsteuer unterworfen zu werden.

Die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe ebenfalls dem Nullsteuersatz, soweit die zu entnehmende PV-Anlage im Grundsatz unter die Regelung zum Nullsteuersatz fällt. Dies ist der Fall, wenn

- die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wurde;
- Vorstehend genannte Voraussetzungen gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kWp beträgt.

Weiterhin ist die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen nur möglich, wenn

- der Betreiber der PV-Anlage beabsichtigt, künftig mehr als 90 % des mit der Anlage erzeugten Stroms für private Zwecke zu verwenden. Davon ist aus Vereinfachungsgründen auszugehen, wenn ein Teil des mit der PV-Anlage erzeugten Stroms z. B. in einer Batterie gespeichert wird oder zur nicht nur gelegentlichen Ladung eines Elektrofahrzeugs oder zum Betrieb einer Wärmepumpe verwendet wird. Ausreichend ist auch, wenn eine sog. Rentabilitätsrechnung zum Entnahmezeitpunkt eine Nutzung für private Zwecke von über 90 % nahelegt.
- Weiterhin muss die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen dokumentiert werden. Die Entnahme der PV-Anlage sollte daher dem zuständigen Finanzamt unter Angabe des Entnahmezeitpunkts und Begründung der Entnahmemöglichkeit angezeigt werden. Gleichzeitig ist die Entnahme zum Nullsteuersatz in der Umsatzsteuer-Voranmeldung (Kz. 87) und der Umsatzsteuer-Jahreserklärung (Kz. 158) zu erklären, soweit die Regelbesteuerung Anwendung findet. Die Entnahme kann nur zum aktuellen Zeitpunkt und damit nicht rückwirkend erfolgen.

Erfolgt die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen, so hat dies umsatzsteuerlich folgende Konsequenzen:

- Mit der Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen entfällt die Umsatzbesteuerung des privat verbrauchten Stroms.
- Dagegen ist die Stromlieferung an den Netzbetreiber oder Dritte – bei Anwendung der Regelbesteuerung – weiterhin mit einer Umsatzsteuer von 19 % zu besteuern. Die umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten bestehen unverändert fort.
- Die Umsatzbesteuerung des eingespeisten Stroms endet erst mit einer Rückkehr zur Kleinunternehmerregelung. Dies kann frühestens fünf Jahre nach Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (regelmäßig bei Erwerb der PV-Anlage) erfolgen.

- Nach der Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen ist ein Vorsteuerabzug, z. B. aus Reparatur- und Wartungsleistungen, nur noch in Höhe der unternehmerischen Nutzung (Anteil des in das Netz eingespeisten oder an Dritte verkauften Stroms) möglich.

Handlungsempfehlung:

Diese Materie kann im Einzelfall auch anders zu beurteilen sein. Insoweit sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

32 Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags

In der Vergangenheit trat vielfach der Fall auf, dass bei kreditgebenden Banken bei Abschluss von Darlehen fehlerhafte Widerrufsbelehrungen erteilt. 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 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.

In einem Streitfall 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.

33 Pflicht zur Abgabe von Grundsteuer-Änderungsanzeigen – teilweise Fristverlängerung

Die Bemessungsgrundlagen für die Grundsteuer werden grds. in Zeitabständen von sieben Jahren allgemein festgestellt (sog. Hauptfeststellung). Im Übrigen erfolgen Fortschreibungen nur anlassbezogen, so insbesondere bei maßgeblichen Wertänderungen oder wenn sich die Art oder Zurechnung eines Grundstücks geändert hat (sog. Fortschreibungen). Damit die FinVerw

das Erfordernis einer Fortschreibung erkennen kann, bestehen insbesondere für den Grundstückseigentümer Anzeigepflichten. So ist – ohne Aufforderung der FinVerw – in folgenden Fällen eine Änderungsanzeige an die FinVerw vorzunehmen:

- Änderung der Vermögensart: z. B. ein bisher als Grundvermögen bewerteter Grundbesitz wird nun als land- und forstwirtschaftliches Vermögen eingestuft oder umgekehrt;
- Änderung des Entwicklungszustandes: Grundsätzlich ist keine Änderungsanzeige abzugeben, wenn der Gutachterausschuss neue Bodenrichtwerte für das betroffene Grundstück feststellt. Dagegen ist anzuzeigen, wenn sich der Entwicklungszustand des Grundstücks geändert hat, so z. B. auf Grund eines Bebauungsplanes;
- Wertänderungen: Es wurden Bau- oder ähnliche Maßnahmen durchgeführt, z. B. Neu-, An-, Um- oder Ausbauten sowie Kernsanierungen oder Abrisse.
- Nutzungsänderung: Ein Grundstück wird anders genutzt, so z. B., wenn eine Gewerbeeinheit zu einer Wohneinheit umgestaltet wird.
- Bei Wohngrundstücken: Die Wohn- oder Nutzfläche oder die Anzahl der Garagenstellplätze hat sich geändert.

Handlungsempfehlung:

Mithin ist insbesondere bei Umbaumaßnahmen, wie z. B. dem Ausbau des Dachgeschosses, der Errichtung eines Anbaus oder Abrissmaßnahmen oder auch bei Nutzungsänderung, wie z. B. dem Umbau von Ladenlokalen in Wohnraum, stets zu prüfen, ob dies eine Anzeigepflicht auslöst.

Die Anzeige ist auf den Beginn des Kalenderjahres abzugeben, das der Änderung folgt. Nun wurden mit Ländere rlass v. 28.2.2024 die Fristen verlängert. Es gelten folgende Fristen:

für im Jahr 2022 eingetretene Änderungen	Änderungsanzeige bis zum 31.12.2024
für im Jahr 2023 eingetretene Änderungen	Änderungsanzeige bis zum 31.12.2024
für im Jahr 2024 eingetretene Änderungen	Änderungsanzeige bis zum 31.1.2025

Hinweis I:

In den Ländermodellen Bayern, Hamburg und Niedersachsen gelten Besonderheiten. Insoweit müssen Anzeigen bis zum 31.3. des Jahres abgegeben werden, das dem Jahr der Änderung folgt.

Hinweis II:

Daneben ist jede Änderung in der Nutzung oder in den Eigentumsverhältnissen eines ganz oder teilweise von der Grundsteuer befreiten Grundstücks anzuzeigen, die zu einer Änderung oder zum Wegfall der Steuerbefreiung führen kann. Betroffen sind hiervon insbesondere gemeinnützige Körperschaften, die Grundbesitz teilweise für gemeinnützige Zwecke verwenden. Die Anzeige ist innerhalb von drei Monaten nach Eintritt der Änderung zu erstatten. Insoweit hat sich an der Frist keine Veränderung ergeben.

34 Sachverständige Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden ImmoWertV

Für Gebäude sieht das Gesetz grds. feste Abschreibungssätze vor. Dies gilt auch dann, wenn ein bereits bestehendes Gebäude erworben wird, welches ggf. schon etliche Jahrzehnte genutzt wurde. Gebäude, die nicht einem Betriebsvermögen zugeordnet sind, werden grds. wie folgt abgeschrieben:

bei Fertigstellung nach dem 31.12.2022	mit jährlich 3 %
bei Fertigstellung vor dem 1.1.2023 und nach dem 31.12.1924	mit jährlich 2 %

Abweichend hiervon steht es dem Stpfl. allerdings auch offen, eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen. Insoweit muss belegt werden, dass das konkrete Gebäude vor Ablauf dieser aus den festen AfA-Sätzen resultierenden Nutzungsdauer objektiv betrachtet technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist. Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer i. S. d. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist nur durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von

Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, zu erbringen. Die FinVerw fordert grds. ein Bausubstanzgutachten.

Die Rechtsprechung des BFH hat allerdings bereits entschieden, dass diese strengen Nachweisanforderungen der FinVerw nicht durch das Gesetz gedeckt sind. Dies bestätigt der BFH nun nochmals. Der BFH stellt klar, dass sich der Stpfl. zur Darlegung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes jeder sachverständigen Methode bedienen kann, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint. Insbesondere die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gemäß der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) ist eine gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode, die ohne eine gesetzliche Anordnung für steuerrechtliche Schätzungen nicht ausgeschlossen werden kann.

Klarstellend weist der BFH darauf hin, dass der Stpfl. aber nicht allein durch eine schlichte Bezugnahme auf die modellhaft ermittelte Gesamt- sowie Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden Immobilienwertermittlungsverordnung eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer darlegen und nachweisen kann. Vielmehr bedarf es für die Schätzung der Nutzungsdauer einer sachverständigen Begutachtung, die sich insbesondere zu den individuellen Gegebenheiten des Objekts (z. B. durchgeführte oder unterlassene Instandsetzungen oder Modernisierungen) verhält.

Hinweis:

Damit bestätigt der BFH die Grundsätze zum Nachweis einer tatsächlich kürzeren Restnutzungsdauer eines Gebäudes. Abzuwarten bleibt, ob die FinVerw ihre anderslautende Ansicht möglicherweise nochmals gesetzgeberisch versucht klarzustellen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

35 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. €

	Bruttomethode	Nettomethode
Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

Diese Entwicklung ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass kleine Kapitalgesellschaften gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften eine Reihe erheblicher Vorteile genießen, sodass 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.

36 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.

37 Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG bei teilentgeltlicher Übertragung eines GmbH-Anteils

Mit einem Urteil hat der BFH in Bestätigung der Vorinstanz zur teilentgeltlichen Übertragung von GmbH-Anteilen die sog. "strenge Trennungstheorie" fortgeführt und entschieden,

- dass dann, wenn im Privatvermögen gehaltene GmbH-Anteile im Wege einer gemischten Schenkung teilentgeltlich auf den Erwerber übertragen werden, diese Übertragung nach dem Verhältnis der tatsächlichen Gegenleistung zum Verkehrswert der übertragenen Anteile in eine entgeltliche Anteilsübertragung (Veräußerung i. S. v. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG) und eine unentgeltliche Anteilsübertragung (i. S. v. § 17 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 5 EStG) aufzuteilen ist, und
- dass sich der Veräußerungsgewinn aus der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und den auf den entgeltlichen Teil entfallenden Anschaffungskosten der Anteile ermittelt.

Im Streitfall war die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG aus einer teilentgeltlichen Übertragung von GmbH-Anteilen umstritten. Der Stpfl. war alleiniger Gesellschafter einer GmbH mit einem eingezahlten Stammkapital i. H. v. 25 000 €. Im Jahr 2013 schenkte und verkaufte der Stpfl. im Wege der gemischten Schenkung der Stpfl. seine hälftige Beteiligung mit einem (unstreitigen) Verkehrswert von 275 948 € zu einem Entgelt von insgesamt 30 000 € auf zwei Erwerber, und zwar den Sohn und Frau B. Das FA teilte die Übertragung nach dem Verhältnis der erhaltenen Gegenleistung (30 000 €) zum Verkehrswert der Anteile (275 948 €) in ein voll entgeltliches und ein voll unentgeltliches Geschäft auf (mit einer Entgeltlichkeitsquote von 10,87 %) und ermittelte einen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG in Höhe der Differenz zwischen dem Gesamtentgelt (30 000 €) und den anteilig auf den entgeltlichen Teil entfallenden Anschaffungskosten (10,87 % von 25 000 € = 2 717,90 €). Diesen unterwarf das Finanzamt unter Berücksichtigung von §§ 3 Nr. 40, 3c EStG und Abzug des anteilig auf den entgeltlichen Teil entfallenden Freibetrags nach § 17 Abs. 3 EStG der Besteuerung.

Dazu hat der BFH in Bestätigung der Vorinstanz ausgeführt,

- dass die sog. "strenge Trennungstheorie" anzuwenden sei, also die Aufteilung in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil nach dem Verhältnis der Gegenleistung zum Verkehrswert der übertragenen Anteile, und
- dass eine solche Aufteilung gerade nicht dem Gesetzeswortlaut widerspreche, da i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG nur der voll entgeltliche Teil veräußert worden sei und der voll unentgeltliche Teil der Anteilsübertragung in Ermangelung eines Veräußerungspreises gerade nicht.
- Die daraus folgende Aufteilung in einen voll entgeltlich und einen voll unentgeltlich übertragenen Teil sei daher nur ein Hilfsmittel zur Beschreibung der Rechtsfolgen, die das Gesetz an den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt knüpfe.
- Im Übrigen biete auch die Rechtsprechung zur teilentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen zwei Betriebsvermögen des Stpfl. (mit Bezug zur sog. "modifizierten Trennungstheorie") keinen Anlass, von der Rechtsprechung zur teilentgeltlichen Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach § 17 EStG abzuweichen.

Hinweis:

Der BFH bestätigt damit erneut, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei teilentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens die strenge Trennungstheorie anzuwenden ist. Höchststrichterlich ungeklärt bleibt, ob bei teilentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns auch die strenge (oder aber die modifizierte) Trennungstheorie zum Zuge kommt.

38 Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung nach § 17 Abs. 4 EStG

Mit seinem nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Beschluss 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 zurückgezählten 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.

39 Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Veräußerungstatbeständen gem. § 17 EStG

Der BFH hat sich 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.

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

§ 8b KStG regelt, dass Bezüge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG aus Beteiligungen an in- und ausländischen Körperschaften unabhängig von der Haltedauer und der Tätigkeit der Beteiligungsgesellschaft bei der Einkommensermittlung unbeschränkt und beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger außer Ansatz bleiben. So bleiben also z. B. Gewinnausschüttungen einer Tochter-Kapitalgesellschaft auf der Ebene der empfangenden Mutter-Kapitalgesellschaft außer Ansatz. Insoweit 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.

Allerdings wird nach § 8b Abs. 4 KStG die Steuerfreiheit nur dann gewährt, wenn schon zu Beginn des Kalenderjahrs eine mindestens 10 %ige Beteiligung bestanden hat. Ausnahmsweise gilt für Zwecke dieser Streubesitzregelung der unterjährige Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als bereits zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt, das Gesetz enthält also für diesen Fall eine Rückbeziehungsfiktion.

Vor diesem Hintergrund ist nun ein Urteil des BFH zu sehen, mit dem sich der BFH mit dem Erreichen dieser in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG angeführten Beteiligungsschwelle bei unterjährigem Erwerb von mindestens 10 % der Anteile befasst und entschieden hat, dass die Beteiligungsschwelle durch einen aus Sicht des Erwerbers wirtschaftlich einheitlichen Erwerbsvorgang auch dann erreicht werden kann, wenn an dem Vorgang mehrere Veräußerer beteiligt sind.

Sehr vereinfacht dargestellt war im konkreten Fall 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 war, wenn von der beteiligten Kapitalgesellschaft die beteiligungsvermittelnde Mitunternehmerstellung unterjährig in drei zeitgleichen Rechtsgeschäften von drei unterschiedlichen Veräußerern erworben wurde. Geklagt hat eine KG, auf deren Mitunternehmerin E-GmbH Mehrabführungen aus vororganschaftlicher Zeit aus ihrer Beteiligung an einer Tochter-GmbH entfielen; die KG sah diese als nach § 8b KStG steuerbefreite Ausschüttungen an, was das FA nicht anerkannte. Die erworbenen Anteile erreichten die Beteiligungsschwelle von 10 % jeweils für sich genommen nicht, insgesamt wurde jedoch eine Beteiligung i. H. v. 12,94 % erworben.

Der BFH hat der dagegen gerichteten Klage wie folgt stattgegeben:

- Grundsätzlich sei die Regelung des § 8b Abs. 4 KStG nach höchstrichterlicher Rechtsprechung als verfassungskonform anzusehen.
- Höchstrichterlich sei aber noch nicht die zur Auslegung des in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG verwendeten Tatbestandsmerkmals des unterjährigen "*Erwerb(s) einer Beteiligung von mindestens 10 %*" bestehende Frage geklärt, ob ein Erwerb von jeweils unterhalb der genannten Beteiligungsschwelle liegenden Anteilspaketen von mehreren Verkäufern, wenn

damit in der Summe der Erwerbe die genannte Beteiligungsschwelle überschritten wird, von der (begünstigenden) Norm erfasst werde.

- Dies sei zu bejahen; die in der Vorschrift angeführte Beteiligungsschwelle könne durch einen aus Sicht des Erwerbers wirtschaftlich einheitlichen Erwerbsvorgang auch dann erreicht werden, wenn an diesem Vorgang mehrere Veräußerer beteiligt sind.

Hinweis:

Nach diesem Urteil kann es also aus der maßgeblichen Sicht des Erwerbers keinen Unterschied machen, ob der Erwerb von einem Veräußerer oder von mehreren Veräußerern erfolgt, weil entscheidend ist, dass durch den Erwerb der Beteiligung von mindestens 10 % ein unternehmerischer Einfluss auf die Entscheidungen bei der Kapitalgesellschaft ausgeübt werden kann. Ein solcher Einfluss hängt aber nicht von der Anzahl der Veräußerer, sondern allein von der Höhe der erworbenen Beteiligung ab. In einschlägigen Sachverhalten sollte mit dem Ziel der Nutzung der Steuerbefreiung des § 8b KStG 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 erfolgte z. B. der Erwerb von mehreren Veräußerern in Gestalt einer einheitlichen notariellen Urkunde).

41 Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option des GmbH-Gesellschafters zur Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren

Für den Regelungskreis der sog. Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber für "unternehmerisch beteiligte Gesellschafter" ein explizites Wahlrecht geschaffen, mit dem der gesonderte Steuersatz von 25 % u. a. zu Gunsten eines unbeschränkten Werbungskostenabzugs "abgewählt" werden kann.

Vor diesem Hintergrund ist ein Urteil des BFH zu sehen, mit dem der BFH zu den Antragsvoraussetzungen der Option zum Teileinkünfteverfahren zu Gunsten der Stpfl. entschieden hat,

- dass nach einer wirksamen erstmaligen Antragstellung das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom Finanzamt zu unterstellen ist
- und dass die Antragsvoraussetzungen auch nur für das erste Antragsjahr vorliegen müssen; ihr Wegfall in den nachfolgenden vier Veranlagungszeiträumen sei unerheblich.

Im Streitfall war umstritten, ob die materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen für die Option zur Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren in jedem Veranlagungszeitraum erfüllt sein müssen, d. h. im Antragsjahr und in den folgenden vier Jahren, in denen die Rechtsfolgen des Antrags ebenfalls eintreten.

Verkürzt dargestellt war der Stpfl. in den Vorjahren und in den Streitjahren 2014 und 2015 zu 12,5 % an der X-GmbH beteiligt. In den Streitjahren war der Stpfl. in unveränderter Höhe an der X-GmbH beteiligt, aber nicht mehr für diese tätig. Für 2013 stellte der Stpfl. erstmals einen Antrag zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für die von der X-GmbH bezogenen Dividenden und den damit verbundenen anteiligen Abzug der Werbungskosten.

Entsprechende Anträge stellte der Stpfl. auch für die Streitjahre, die das FA jedoch unter Verweis auf die Auffassung des BMF ablehnte, nach der die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Antragstellung in jedem der Folgejahre erfüllt sein müssten. Der BFH hat diese Auffassung verworfen, der Klage stattgegeben und in seiner Begründung folgende Aspekte betont: Im Streitfall habe der Stpfl. in 2013 wirksam einen erstmaligen Antrag zum Teileinkünfteverfahren gestellt, da er unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt und zudem beruflich für diese GmbH tätig war. Nach dem Gesetz ist der Antrag 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. Dem Gesetz könne im Hinblick auf die der erstmaligen Antragstellung folgenden vier Veranlagungszeiträume zweifelsfrei nur entnommen werden, dass der Antrag, das Teileinkünfteverfahren anzuwenden, vorbehaltlich eines Widerrufs auch für diese Veranlagungszeiträume gilt. Entgegen der Auffassung des BMF sei dies so zu verstehen, dass die Voraussetzungen nur für das erste Antragsjahr vorliegen müssten; ihr Wegfall in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen sei unerheblich.

Hinweis:

Diese – gegen die Auffassung des BMF getroffene – Entscheidung sollte in allen noch offenen Verfahren vorgetragen werden.

42 Überraschungsentscheidung im Rahmen der Feststellung einer vGA (Verrechnungskonto)

Mit Beschluss – 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, sodass 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 nahe stehenden 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.

43 Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung einer umsatzsteuerrechtlichen Organshaft

Die Anerkennung einer umsatzsteuerlichen Organshaft setzt nach § 2 Abs. 2 UStG voraus, dass eine GmbH als Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Auf den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags (wie er bei der Körperschaftsteuer

erforderlich ist) kommt es nicht an, die umsatzsteuerliche und körperschaftsteuerliche Organschaft sind also nicht deckungsgleich. Liegt nun eine umsatzsteuerliche Organschaft vor, so ist diese nicht Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuerrechts, vielmehr versteuert der Organträger alle Umsätze des Organkreises. Umsätze innerhalb des Organkreises sind als Innenumsätze nicht steuerbar. Dies kann z. B. dann bedeutsame Vorteile mit sich bringen, wenn vorsteuerschädliche Ausgangsumsätze erbracht werden.

Der BFH hat in einem Verfahren über die Nichtzulassung der Revision zur umsatzsteuerlichen Organschaft entschieden, dass der Organträger bei der Organgesellschaft seinen Willen durchsetzen können muss, und dass die organisatorische Eingliederung durch personelle Verflechtung über leitende Mitarbeiter des Organträgers bedingt, dass der Organträger als Mehrheitsgesellschafter der Organ-GmbH seine Weisungsbefugnisse gegenüber seinem leitenden Mitarbeiter in dessen Eigenschaft als Geschäftsführungsorgan der Organgesellschaft auch gesellschaftsrechtlich bei der Organgesellschaft durchsetzen kann.

Im konkreten Streitfall war im Streitzeitraum September 2020 die Stpfl., eine AG, Alleinaktionärin einer anderen A-AG. Im Streitzeitraum bestand die einzige Tätigkeit dieser A-AG in der entgeltlichen und umsatzsteuerfreien Vermietung von zwei in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaften an die Stpfl., welche diese als Bürogebäude nutzte. Der Vorstand der A-AG bestand aus zwei Personen, die beide Mitarbeiter im Facilitymanagement der Stpfl. und bei dieser nicht als leitende Angestellte im arbeitsrechtlichen Sinne tätig waren. Der BFH hat für diese Konstellation das Vorliegen der organisatorischen Eingliederung verneint und in diesem Rahmen seine Rechtsprechung auch zur umsatzsteuerlichen Organschaft bei GmbH wie folgt bestätigt:

- Ein Organträger müsse seinen Willen in der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft tatsächlich durchsetzen können. Das sei vorliegend für die A-AG zu verneinen, da der Vorstand als für die Geschäftsführung einer AG zuständiges Organ nach § 76 Abs. 1 AktG die Geschäfte der AG unter eigener Verantwortung leitet und dementsprechend weisungsfrei ist.
- Bei GmbH sei die organisatorische Eingliederung einer GmbH bei einer teilweisen personellen Verflechtung über die Geschäftsführungsorgane demgegenüber zu bejahen, wenn einer von mehreren einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführern der Organ-GmbH auch Geschäftsführer der Organträger-GmbH ist, der Organträger über ein umfassendes (gesellschaftsrechtliches) Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der Organ-GmbH verfügt und er zur Bestellung und Abberufung aller Geschäftsführer der Organ-GmbH berechtigt ist. Unter diesen Voraussetzungen sei eine organisatorische Eingliederung auch anzunehmen, wenn einer der Geschäftsführer der Organgesellschaft nicht Mitglied des Geschäftsführungsorgans, sondern lediglich leitender Mitarbeiter des Organträgers ist. Die Stpfl. war den als Vorstandsmitgliedern der A-AG bestellten (einfachen) Mitarbeitern der Stpfl. gegenüber nicht weisungsbefugt. Nur über gesellschaftsrechtliche Weisungsbefugnisse gegenüber dem Vorstand wäre die Stpfl. in der Lage gewesen, ihren Willen in der laufenden Geschäftsführung der A-AG durchzusetzen.

Hinweis:

Für die Gestaltungspraxis ist nach diesem – die höchstrichterliche Rechtsprechung fortführenden – Beschluss i.Ü. anzumerken, dass eine organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtung der Leitungsorgane dargestellt werden kann. Voraussetzung dafür ist, dass die institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der (potenziellen) Organgesellschaft in anderer Weise gewährleistet ist. Erforderlich dazu sind schriftlich fixierte Vereinbarungen über die Entscheidungsbefugnis des (potenziellen) Organträgers, die Möglichkeit der Offenbarung dieser Vereinbarungen gegenüber Dritten und die Haftung der Geschäftsführer der (potenziellen) Organgesellschaft bei Verstoß gegen Anweisungen des Organträgers (die FinVerw nennt insoweit beispielhaft die Geschäftsführerordnung oder die Konzernrichtlinie, zudem wird der Abschluss eines Beherrschungsvertrags als institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit anerkannt).

44 Voraussetzungen der wirtschaftlichen Eingliederung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

Mit einem vorläufig noch nicht rechtskräftigen Urteil 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 Selbstständigkeit 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

45 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).

46 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.

47 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, sodass 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.

48 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. Bei Anschaffung muss der Erwerb im Jahr der Fertigstellung erfolgen.

- 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.

49 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**, sodass nunmehr erheblich mehr Stöpl. 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 Nettoszinsaufwand 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 nahe stehende 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 nahe stehenden 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, sodass 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 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.

50 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.

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.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im Juni 2024

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