



**AKTUELLE INFORMATION II/2024
FÜR MITARBEITER UND
KOLLEGEN**

StB Dipl.-Oec.
Dr. Kai Scharff

Skript „Aktuelle Information II/2024“

Liebe Teilnehmerin, lieber Teilnehmer,

herzlich willkommen zu Ihrem Seminar „Aktuelle Information II/2024“ – wir freuen uns, dass Sie da sind und wünschen Ihnen einen erfolgreichen Tag!

Wir bieten Ihnen natürlich die Möglichkeit dieses Skript von unserer Website herunterzuladen. Das Skript „Aktuelle Information II/2024“ wird Ihnen ab dem 15.06.2024 zur Verfügung stehen. Die Präsentation stellen wir Ihnen auf Anfrage selbstverständlich ebenfalls gerne zur Verfügung.

Die Seminarunterlagen finden Sie dann im Downloadbereich unserer Webseite unter www.friedrichsdorfer-steuerfachschule.de oder direkt über den QR-Code.

Nutzen Sie bitte folgendes Passwort:
EM-06/07.2024



Aktuelle Termine und Informationen zu den Veranstaltungen finden Sie unter:

www.friedrichsdorfer-steuerfachschule.de

Für weitere Anliegen stehen wir Ihnen jederzeit zur Verfügung!

Ihr Team der Friedrichsdorfer Steuerfachschule

Seminargarantie:

Sie konnten an Ihrem gebuchten Termin nicht teilnehmen?

Die Veranstaltung stellen wir ab dem 15.06.2024 als Webinar-on-Demand auf unserer Webseite zur Verfügung. Nutzen Sie gerne das Passwort aus diesem Skript. Eine Umbuchung ist nicht erforderlich.

Friedrichsdorfer Steuerfachschule | Dr. Kai Scharff
Heestweg 16 | 22143 Hamburg
Telefon 040 6751 5250 | Fax 040 6751 5251
info@friedrichsdorfer-steuerfachschule.de

Alle Rechte vorbehalten. Alle Angaben ohne Gewähr.

Diese Unterlagen einschließlich aller Teile sind urheberrechtlich geschützt. Die Weitergabe an Dritte sowie die Vervielfältigung, Übersetzung, Mikroverfilmung und elektronische Verarbeitung – gleich welcher Art – ist nicht gestattet.

Inhaltsverzeichnis

I. Aktuelle Rechtsänderungen	1
1. Wachstumschancengesetz verabschiedet.....	1
2. Blick in das Jahressteuergesetz 2024 (interner Referentenentwurf).....	5
3. Bürokratieentlastungsgesetz IV.....	8
4. Anhebung der Schwellenwerte.....	12
5. Das „Aus“ der Steuerklassenkombination III/V rückt näher	13
II. Einkommensteuer aktuell	15
1. PV-Anlagen - Aktuelle Anwendungsfragen zu § 3 Nr. 72 EStG	15
2. Abwahl der Abgeltungsteuer – Tätigkeitsvoraussetzungen nur im Erstjahr zu erfüllen.....	23
3. Energiepreispauschale: Steuerpflicht ist rechtens!	27
4. Abgrenzung: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vs. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	28
5. Privates Veräußerungsgeschäft und Kosten des Insolvenzverwalters	33
6. Abzug von Rechtsverfolgungskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren als Werbungskosten.....	36
7. § 35c EStG - Update.....	38
III. Lohnsteuer aktuell	41
1. Betriebsveranstaltung	41
2. Reisekosten - Update	44
3. Doppelte Haushaltsführung	49
4. Steuerfreie Gesundheitsförderung	52
5. VIP-Loge: Anwendungsfragen zu § 37b EStG.....	56
6. Lohnbuchhaltungsmandat und unerkannte Sozialversicherungspflicht....	60
IV. Personengesellschaften/Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer	61
1. Ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG.....	61
2. Erstattungszinsen nach § 233a AO und ermäßigte Besteuerung.....	63
3. Besteuerung von Influencern: Einlage eines Namensrechts	72
4. Instandhaltungsrücklage - ein zu bilanzierendes Wirtschaftsgut?	74
5. Irrtümliche Zuwendung und Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (vGA)	75
V. Umsatzsteuer	77
1. Keine Umsatzsteuererklärung mehr für Kleinunternehmer	77
2. Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung	77
3. Höherer Schwellenwert für Verzicht auf Umsatzsteuer- Voranmeldungen	78
4. Erhöhung der Umsatzgrenze für Ist-Besteuerung.....	78
5. Umsatzsteuerbefreiung für Verfahrenspfleger	78
6. Pflicht zur Ausstellung von elektronischen Rechnungen	79

VI. Sonstige Rechtsgebiete	81
1. §§ 141 AO und 241a HGB – Erhöhung der Schwellenwerte und Praxisfolgen	81
2. Gastronomie: Schätzungsbefugnis bei Verwendung von Altkassen	82
3. Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten verfassungsgemäß	84
4. Grunderwerbsteuer und MoPeG	87
5. Wirksame Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung an einen Bevollmächtigten trotz Widerruf der Vollmacht	88
6. Verlustvortrag und Kürzung der Witwenrente	89
7. „Jastrowsche Klausel“ im Berliner Testament - Besteuerung eines betagten Vermächtnisses	90
VII. Das besondere Thema: Gebäudeabschreibung und Neuerungen durch das Wachstumschancengesetz	93
1. Grundsätzliches	93
2. Kürzere Nutzungsdauer.....	93
3. Degressive Gebäudeabschreibung	94
4. Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG...	100
VIII. Stichwortverzeichnis	104

I. Aktuelle Rechtsänderungen

1. Wachstumschancengesetz verabschiedet

a) Gesetzgebungsverfahren

Am 27.3.2024 wurde das Wachstumschancengesetz im BGBl verkündet.¹ Das verabschiedete und verkündete Gesetz kommt damit nunmehr zur Anwendung. Nachfolgend werden die wesentlichen Änderungen im Überblick beschrieben.

Bundesgesetzblatt

Teil I

2024 Ausgegeben zu Bonn am 27. März 2024 Nr. 108

Gesetz
zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation
sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness
(Wachstumschancengesetz)*

Vom 27. März 2024

b) Überblick: Wichtigste ertragsteuerlichen Änderungen und Neuregelungen

Geschenke

Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dürfen den Gewinn bisher nicht mindern, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € nicht übersteigen. Dieser Betrag wird auf 50 € angehoben. Gilt erstmals für Wirtschaftsjahre mit Beginn nach 31.12.2023.

**§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1
S. 2 EStG**

¹ BGBl I 2024 Nr. 108

**§ 6 Abs. 1 Nr. 4
S. 2 Nr. 3, 5 EStG**

Sonderregelung der privaten Nutzung von Elektrofahrzeugen

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG (1 %-Regelung) ist bei der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, das keine CO₂-Emissionen hat (reine Elektrofahrzeuge, inklusive Brennstoffzellenfahrzeuge) nur ein Viertel der Bemessungsgrundlage (Bruttolistenpreis) und nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG (Fahrtenbuchregelung) nur ein Viertel der Anschaffungskosten oder vergleichbarer Aufwendungen anzusetzen. Dies gilt bislang jedoch nur, wenn der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 60.000 € beträgt. Zur Steigerung der Nachfrage unter Berücksichtigung der Ziele zur Förderung einer nachhaltigen Mobilität und um die gestiegenen Anschaffungskosten solcher Fahrzeuge praxisgerecht abzubilden, wird der bestehende Höchstbetrag von 60.000 € auf 70.000 € angehoben. Dies gilt entsprechend bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer.² Gilt für Elektro-Pkw, die nach dem 31.12.2023 angeschafft werden.

Bei Hybridelektrofahrzeugen tritt keine Rechtsänderung ein. Die alternative Reichweitengrenze von 80 km bei Hybridfahrzeugen (Fahrzeuganschaffung ab 2025) wurde entgegen vorheriger Bestrebungen nicht gestrichen.³

**§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1
Buchstabe a EStG**

Einlagen junger Wirtschaftsgüter

Einlagen junger Wirtschaftsgüter werden nur dann mit (fortgeführten) Anschaffungskosten/Herstellungskosten bewertet, wenn diese aus dem Privatvermögen stammen. Gilt ab VZ 2024.

§ 7 Abs. 2 S. 1 EStG

Befristete Wiedereinführung der degressiven AfA

Die degressive Abschreibung für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wurde für Anschaffungen ab dem 1.4.2024 bis zum 31.12.2024 wieder eingeführt. Der anzuwendende Prozentsatz darf höchstens das Zweifache der bei der linearen Jahres-AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 20 % nicht übersteigen.

§ 7 Abs. 5a EStG

Befristete Einführung einer degressiven AfA für Wohngebäude

Es wurde eine degressive Abschreibung in Höhe von 5 % für Gebäude ermöglicht, die Wohnzwecken dienen.⁴

§ 7b EStG

Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau wurde erweitert.⁵

² § 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 EStG

³ vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 und Satz 3 Nr. 5 EStG

⁴ → siehe VII

⁵ → siehe VII

Sonderabschreibung

§ 7g Abs. 5 EStG

Die Sonderabschreibung beträgt bisher bis zu 20 % der Investitionskosten und gilt für Betriebe, die die Gewinngrenze von 200.000 € im Jahr, das der Investition vorangeht, nicht überschreiten. Zukünftig können bis zu 40 % (vor Vermittlungsausschuss: 50 %) der Investitionskosten abgeschrieben werden. Gilt für Anschaffung von Wirtschaftsgütern nach 31.12.2023.

Pauschbetrag für Berufskraftfahrer

§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5b EStG

Der Pauschbetrag für Berufskraftfahrer, die im Fahrzeug übernachten, wird von 8 € auf 9 € angehoben. Gilt ab VZ 2024.

Abfindung einer Kleinbetragsrente (keine Änderung durch VA)

§ 10 Abs. Nr. 2 S. 3 EStG

Auch während der Auszahlungsphase wird die Abfindung einer Kleinbetragsrente möglich sein, wenn die bisherige Rente aufgrund der Durchführung des Versorgungsausgleichs den Wert einer Kleinbetragsrente erreicht oder diesen Wert unterschreitet. Gilt ab VZ 2024.

Erweiterter Verlustvortrag

§ 10d Abs. 2 EStG

Nach dem geltenden Recht ist bis zu einem Sockelbetrag von 1 Mio. € bzw. 2 Mio. € (Ehegatten) der Verlustvortrag für jedes Verlustvortragsjahr unbeschränkt möglich. Für den Teil, der den Sockelbetrag überschreitet, ist der Verlustvortrag auf 60 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres beschränkt. Für die VZ 2024 bis 2027 wird der Verlustvortrag auf 70 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres beschränkt. Die Erweiterungen des Verlustvortrags gelten auch für die Körperschaftsteuer.⁶

Ab dem VZ 2028 wird bei der sog. Mindestgewinnbesteuerung die Prozentgrenze von 60 % wieder angewandt.

Rentenbesteuerung

§ 22 Nr. 1 S. 3 EStG

Ab dem Jahr 2023 wird der Anstieg des Besteuerungsanteils für jeden neuen Renteneintrittsjahrgang auf einen halben Prozentpunkt jährlich reduziert. Für die Kohorte 2023 beträgt demnach der maßgebliche Besteuerungsanteil anstatt 83 % nur noch 82,5 % und nach seinem kontinuierlichen jährlichen Aufwuchs erreicht er erstmals für die Kohorte 2058 exakt 100 %.

⁶ §§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG

**§ 23 Abs. 3 S. 5
EStG**

Anhebung der Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte

Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften bleiben ab dem VZ 2024 steuerfrei, wenn der im Kalenderjahr erzielte Gesamtgewinn weniger als 600 € beträgt (Freigrenze). Werden Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt und hat jeder von ihnen Veräußerungsgewinne erzielt, steht jedem Ehegatten die Freigrenze einzeln zu. Die Freigrenze wird auf 1.000 € erhöht.

**§ 39 Abs. 3 S. 9 & 10
EStG**

Fünftelungsregelung bei der Lohnsteuer

Derzeit kann die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG für bestimmte Arbeitslöhne (Entschädigungen, Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten) bereits bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt werden. Da dieses Verfahren für Arbeitgeber kompliziert ist, wird es gestrichen. Die Tarifiermäßigung können Arbeitnehmer weiterhin im Veranlagungsverfahren geltend machen. Gilt erstmals für den Lohnsteuerabzug 2025.

§ 40b Abs. 3 EStG

Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung

Arbeitgeber können die Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung mit einem Pauschsteuersatz von 20 % erheben, wenn der steuerliche Durchschnittsbetrag ohne Versicherungsteuer 100 € im Kalenderjahr nicht übersteigt. Dieser Grenzbetrag wird aufgehoben. Gilt erstmals für den Lohnsteuerabzug 2024.

§ 50 EStDV

Zuwendungsbestätigung

Zuwendungsempfängern, die das Bundeszentralamt für Steuern in das Zuwendungsempfängerregister nach § 60b AO aufgenommen hat, wird der Weg zum Zuwendungsnachweis über die amtlich vorgeschriebenen Vordrucke bzw. die elektronische Spendenquittung eröffnet. Gilt erstmals für Zuwendungen nach dem 31.12.2024.

Gestrichene Maßnahmen

- Freigrenze in Höhe von 1.000 € für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung
- Erhöhung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter auf 1.000 €
- Erweiterung der Anwendung des Sammelpostens
- Anhebung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand
- Erweiterter Verlustrücktrag
- Anhebung des Freibetrags für Betriebsveranstaltungen auf 150 €
- Anhebung des Fördersatzes für die steuerliche Förderung energetischer Sanierungsmaßnahmen

2. Blick in das Jahressteuergesetz 2024 (interner Referentenentwurf)

Das BMF hat einen rund 240 Seiten umfassenden (internen) Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024) erstellt, der öffentlich wurde.

Praxishinweis

Dass der Referentenentwurf noch nicht offiziell zur Stellungnahme an die Verbände gegangen ist, liegt offenbar an einzelnen, politisch strittigen Punkten. Dies soll insbesondere die Abschaffung der Kombination der Lohnsteuerklassen III und V zu Gunsten des Faktorverfahrens und Neuregelungen bei der steuerlichen Gemeinnützigkeit betreffen.

Auf folgende geplante Änderungen ist insbesondere hinzuweisen:

- Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichtes⁷ soll in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG eine neue Nr. 4 angefügt werden, wonach die Buchwertbewertung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern ebenso gilt, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer übertragen wird.
- Der Pauschalbesteuerung mit 25 % sollen auch Vorteile bis zu 2.400 € unterworfen werden können, die Mitarbeiter für ein Mobilitätsbudget gewährt werden.
- Ergänzung einer Konzernklausel in § 19a Abs. 1 Satz 3 EStG-E, sodass die nachgelagerte Besteuerung auch für die vergünstigte Gewährung einer Beteiligung an Konzernunternehmen des Arbeitgebers i. S. d. § 18 AktG möglich werden soll. Dafür soll der Konzern insgesamt die Schwellenwerte des § 19a Abs. 3 EStG einhalten müssen. Eine weitere Voraussetzung soll sein, dass die Gründung keines Konzernunternehmens mehr als 20 Jahre zurückliegt. Die Einführung der Konzernklausel in § 19a EStG wurde ursprünglich im Rahmen des Zukunftsfinanzierungsgesetzes im Jahr 2023 geplant und soll nunmehr im Zuge des vorliegenden JStG 2024 umgesetzt werden.
- Die zwingende Anwendung des § 2b UStG soll um weitere zwei Jahre verschoben auf den 1.1.2027 verschoben werden.
- Die Umsatzsteuerfreiheit von Bildungsleistungen nach § 4 Nr. 21 UStG soll an die Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) angepasst werden.

⁷ BVerfG, Beschl. v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, BGBl I 2024 Nr. 47

§ 4 Nr. 21 UStG-E wird neu gefasst und enthält künftig nur noch zwei Buchstaben. § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. a UStG-E befreit Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder durch andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen erbracht werden.

Die Steuerbefreiung für Leistungen der Fortbildung, die durch nicht-öffentliche allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen erbracht werden, gilt nur, wenn diese Einrichtungen keine systematische Gewinnerzielung anstreben.

- Ab 2026 soll auf Ausgangsrechnungen ein Hinweis auf die Anwendung der Ist-Besteuerung vermerkt werden.⁸ Der Leistungsempfänger wird sodann erst mit der Zahlung des Entgelts zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, und zwar unabhängig davon, ob er selbst seine Steuer nach vereinnahmten oder vereinbarten Entgelten berechnet.
- Bereits 2020 ist die Richtlinie (EU) 2020/285 des Rates vom 18.2.2020 zur Reform der Kleinunternehmerbesteuerung in Kraft getreten. Die Umsetzung in nationales Recht hat zum 1.1.2025 zu erfolgen. Dies soll durch das JStG 2024 geschehen. Wesentliche Änderungen sind die Anhebung der Umsatzgrenze von 22.000 € auf 25.000 € für den Vorjahresumsatz, die Streichung der Grenze von 50.000 € für den voraussichtlich erzielten Umsatz des laufenden Jahres und stattdessen die Einführung einer Höchstgrenze von 100.000 €, bei deren Überschreiten auch unterjährig die Steuerbefreiung für den nächsten Umsatz entfällt. Zudem können EU-Kleinunternehmer ab 2025 auch in anderen EU-Staaten von der dortigen Kleinunternehmerbefreiung profitieren, sofern sie unionsweit eine Umsatzgrenze von 100.000 € nicht überschreiten. Mitteilen können die Kleinunternehmer dies bei den Finanzbehörden ihres Ansässigkeitsstaates.⁹ Solche Kleinunternehmer erhalten dann eine unionsweit gültige Kleinunternehmer-IdNr. Für Kleinunternehmer wird zudem in § 34a UStDV-E bestimmt, welche Rechnungsangaben für Kleinunternehmer zu leisten sind.

⁸ § 14 Abs. 4 UStG-E

⁹ § 19a UStG-E

Im Erbschaftsteuergesetz sind folgende Anpassungen geplant:

- Reaktion auf die EuGH-Rechtsprechung¹⁰: Anteilige Abzugsfähigkeit von Nachlassverbindlichkeiten in Fällen der beschränkten Steuerpflicht. Diese Abzugsfähigkeit soll entsprechend dem Anteil, mit dem der Vermögensanfall der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt, möglich sein.¹¹
- Reaktion auf die Entscheidung des EuGH, in welcher er den unterschiedlichen Ansatz von Vermietungsimmobilien als unionsrechtswidrig eingestuft hat:¹² Gewährung der Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke nach § 13d ErbStG (sog. Befreiungsabschlag) auch für in einem Drittstaat belegene Grundstücke, soweit in Bezug auf die Erbschaftsteuer ein Informationsaustausch mit diesem Drittstaat sichergestellt ist. Dabei soll das BMF eine Liste der Staaten veröffentlichen, die diese Voraussetzungen erfüllen.¹³
- Erweiterung der Stundung nach § 28 Abs. 3 ErbStG auf sämtlichen Grundbesitz, der Wohnzwecken dient. Damit sollen nach der Gesetzesbegründung auch Wohnungen erfasst werden, die z. B. in Mietwohngrundstücken, gemischt genutzten Grundstücken oder Geschäftsgrundstücken enthalten sind.

Praxishinweis

Der endgültige Referentenentwurf des JStG 2024 ist noch vor der parlamentarischen Sommerpause geplant. Mit den Beratungen im Deutschen Bundestag ist erst ab Herbst 2024 zu rechnen. Der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens, in dem noch mit zahlreichen Änderungen im Vergleich zu der vorliegenden Entwurfsfassung zu rechnen ist, ist im vierten Quartal 2024 zu erwarten.

¹⁰ EuGH-Urt. v. 21.12.2021 – C-394/20, BStBl II 2023, 156

¹¹ § 10 Abs. 6 Satz 3 ff. ErbStG-E

¹² EuGH-Urt. v. 12.10.2023 – C-670/21, BFH/NV 2023, 1117

¹³ § 13d Abs. 3 Nr. 2 ErbStG-E

3. Bürokratieentlastungsgesetz IV

a) Grundsätzliches

Mit dem Vierten Bürokratieentlastungsgesetz (BEG IV) soll die Bürokratielast für Unternehmen reduziert, die Digitalisierung vorangetrieben sowie Melde- und Informationspflichten verringert werden. Wesentliche Komponenten des Gesetzes sind die Reduzierung der Schriftformerfordernisse im Zivil-, Gesellschafts- und Arbeitsrecht sowie die Verkürzung von handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungsfristen.

Zur Umsetzung der im August 2023 beschlossenen Eckpunkte zum Bürokratieabbau hatte das Bundesministerium der Justiz (BMJ) am 11.1.2024 den Referentenentwurf des BEG IV an die Verbände versandt. Am 13.3.2024 beschloss das Bundeskabinett den Regierungsentwurf des BEG IV.¹⁴

Der Bundesrat hat zu dem Regierungsentwurf Stellung genommen.¹⁵

Das BEG IV soll Ende Juni 2024 vom Bundestag beschlossen und nach der parlamentarischen Sommerpause vom Bundesrat bestätigt werden. Es ist davon auszugehen, dass bis zu diesem Zeitpunkt noch weitere Entlastungsmaßnahmen im Laufe des parlamentarischen Verfahrens ergänzt werden und es zu zahlreichen Änderungen am vorliegenden Gesetzentwurf kommt. Im Gesetzgebungsverfahren werden auch die vom Bundesrat geforderten Änderungen zur Diskussion gestellt werden.

b) Textform statt Schriftform

Bisher ist in vielen Bereichen des Zivil- und Wirtschaftsrechts die Schriftform¹⁶ vorgesehen. Diese verlangt die eigenhändige Unterschrift auf Papier oder mittels notariell beglaubigten Handzeichens. In vielen digitalisierten Prozessen sorgt dies für Medienbrüche und verlangsamt das eigentliche Vorgehen.

Durch das BEG IV soll nun in zahlreichen Fällen die Schriftform durch die Textform¹⁷ ersetzt bzw. der Ausschluss der elektronischen Form¹⁸ aufgehoben werden.

¹⁴ BR-Drucks. 129/24 v. 15.3.2024

¹⁵ BR-Drucks. 10/26 (Beschluss) v. 26.4.2024

¹⁶ § 126 BGB

¹⁷ § 126b BGB

¹⁸ § 126a BGB

Ebenfalls betroffen von der Absenkung des Formerfordernisses sind darüber hinaus u. a. die Wirtschaftsprüferordnung, das Steuerberatungsgesetz und die Bundesrechtsanwaltsordnung.

Die geplanten Änderungen treten grundsätzlich am ersten Tag des auf die Verkündung folgenden Quartals in Kraft.¹⁹

c) Verkürzung der Aufbewahrungsfristen

Die handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungsfristen für Buchungsbelege sollen von zehn auf acht Jahre verkürzt werden.²⁰

Entsprechend wird auch die umsatzsteuerliche Frist zur Aufbewahrung von Rechnungen gekürzt.²¹

Nicht gekürzt werden dagegen andere zehnjährige Aufbewahrungsfristen etwa für Handelsbücher und Jahresabschlüsse²² oder für Unterlagen nach Art. 15 Abs. 1 und Art. 163 des Zollkodex der Union²³. Auch andere handels- und steuerrechtliche Aufbewahrungsfristen, die derzeit sechs Jahre betragen (z. B. für Geschäftsbriefe), bleiben unverändert.

Die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen in der AO, im HGB und im UStG gilt für alle Unterlagen bzw. Rechnungen, bei denen die Aufbewahrungsfrist nach der bisherigen Regelung beim Inkrafttreten des Gesetzes noch nicht abgelaufen ist.²⁴

d) Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum: 9.000 € statt 7.500 €

Nach § 18 Abs. 2 Satz 1 UStG ist der Voranmeldungszeitraum das Kalendervierteljahr. Beträgt die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 7.500 €, ist derzeit der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum. Um Unternehmer von den mit der Voranmeldung verbundenen Bürokratiekosten zu entlasten, soll der Schwellenwert auf 9.000 € angehoben werden, sodass mehr Unternehmer lediglich vierteljährlich eine Umsatzsteuer-Voranmeldung abgeben müssen.

¹⁹ Art. 62 Abs. 1 BEG IV-E

²⁰ § 147 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. Abs. 3 Satz 1 AO-E sowie § 257 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. Abs. 4 HGB-E

²¹ § 14b Abs. 1 Satz 1 und § 26a Abs. 2 Nr. 2 UStG-E

²² § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO sowie vergleichbare Regelung in § 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB

²³ § 147 Abs. 1 Nr. 4a AO

²⁴ Art. 97 § 19a Abs. 2 EGAO-E, Abschnitt Übergangsvorschrift zum Vierten Bürokratieentlastungsgesetz im HGBEG und § 27 Abs. 40 UStG-E

Der Unternehmer kann gemäß § 18 Abs. 2a Satz 1 UStG an Stelle des Kalendervierteljahres den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen, wenn sich für das vorangegangene Kalenderjahr ein Überschuss zu seinen Gunsten von mehr als 7.500 € ergeben hat. Da der Schwellenwert für die Abgabe von monatlichen Voranmeldungen auf 9.000 € angehoben wird, wird der Schwellenwert nach § 18 Abs. 2a Satz 1 UStG entsprechend angepasst.

Praxishinweis

Diese Änderung soll ab dem 1.1.2025 in Kraft treten.

e) Differenzbesteuerung nach § 25a UStG

Der Wiederverkäufer kann bei Anwendung der Differenzbesteuerung²⁵ die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums ausgeführten Umsätze nach dem Gesamtbetrag bemessen, um den die Summe der Verkaufspreise und der Werte nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG die Summe der Einkaufspreise dieses Zeitraums übersteigt (Gesamtdifferenz). Die Besteuerung nach der Gesamtdifferenz ist bislang nur bei solchen Gegenständen zulässig, deren Einkaufspreis 500 € nicht übersteigt.²⁶

Praxishinweis

Der für die Inanspruchnahme der Vereinfachung festgelegte Einkaufspreis beträgt seit dem 1. Januar 2002 unverändert 500 €. Nunmehr ist eine Erhöhung auf 750 € geplant. Diese Änderung soll ab dem 1.1.2025 in Kraft treten.

f) Vollmachtsdatenbank in der Sozialversicherung (SV)

Steuerberater sollen ab dem 1.1.2028 Generalvollmachten im Bereich der sozialen Sicherung in einer zentralen Vollmachtsdatenbank hinterlegen können. Diese soll sodann von allen Trägern der sozialen Sicherung abgerufen werden können.

g) Forderungen des Bundesrates

Der Bundesrat fordert über den Regierungsentwurf hinaus folgende steuerrelevante Änderungen:

²⁵ § 25a UStG

²⁶ § 25a Abs. 4 Satz 2 UStG

Umsatzsteuerliche Organschaft auf Antrag

Der Eintritt der umsatzsteuerlichen Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG soll künftig auf Antrag erfolgen.

Zum Hintergrund

Durch den in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG geregelten Automatismus, nach dem die Rechtsfolgen der Organschaft bei Vorliegen beziehungsweise Nichtvorliegen der Voraussetzungen automatisch eintreten beziehungsweise wegfallen, bestehen bei den Unternehmen große rechtliche Unsicherheiten.

Eine gemeinsame Arbeitsgruppe der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder befasst sich aktuell mit einer Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft. Ziel ihrer Arbeit ist es unter anderem, einen Gesetzentwurf für das von der Wirtschaft seit Jahren geforderte Antragsverfahren zu erarbeiten. Nicht zuletzt wegen der aktuellen Rechtsprechung des BFH, nach der nun auch bestimmte Personengesellschaften in ein Unternehmen eingegliedert sein können, fällt eine rechtssichere und einfache Bestimmung der Organschaft immer schwerer. Auf Grund der Verantwortung, die dem Organträger zukommt, ist dies von erheblicher praktischer Bedeutung. Deshalb ist eine zeitnahe Umsetzung der Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft erforderlich.

Jahresabschlüsse und Papiererfordernis

Abschaffung der Papierformerfordernisse nach § 257 Abs. 3 HGB und nach § 147 Abs. 2 AO für die Aufbewahrung von handels- und steuerrechtlichen Jahresabschlüssen.

Fortentwicklung der AfA-Tabellen

Prüfung einer Fortentwicklung der AfA-Tabellen; dabei ist zu berücksichtigen, dass insbesondere die immer schneller voranschreitenden technischen Veränderungen bei den einzelnen Wirtschaftsgütern eine Anpassung rechtfertigen könnten.

Zum Hintergrund

Die AfA-Tabellen geben für die einzelnen Anlagegüter die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer an und beruhen auf Erfahrungen der steuerlichen Betriebsprüfungen. Die letzte Aktualisierung der AfA-Tabellen liegt mehr als 20 Jahre zurück. Vor allem auf Grund der fortschreitenden Digitalisierung werden die Produktions- und Innovationszyklen immer kürzer. Eine Überprüfung und Anpassung der AfA-Tabellen ist deshalb angezeigt.

4. Anhebung der Schwellenwerte

Der Gesetzgeber hat das Zweite Gesetz zur Änderung des DWD²⁷-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften verabschiedet. Eine Verkündung im BGBl erfolgte.²⁸

Bundesgesetzblatt

Teil I

2024

Ausgegeben zu Bonn am 16. April 2024

Nr. 120

**Zweites Gesetz
zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie zur Änderung
handelsrechtlicher Vorschriften**

Vom 11. April 2024

Dieses Gesetz beinhaltet auch die Erhöhung der betragsmäßigen Schwellenwerte²⁹ zur Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen und der größenabhängigen Befreiungen von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernabschlusses. Mit der Anhebung wird auch der inflationären Entwicklung Rechnung getragen.

	Kleinst- unternehmen	Kleine Unternehmen	Mittelgroße Unternehmen	Große Unternehmen
Bilanzsumme	≤ 450.000 EUR (bislang ≤ 350.000 EUR)	≤ 7,5 Mio. EUR möglich (bislang ≤ 6 Mio. EUR)	≤ 25 Mio. EUR (bislang ≤ 20 Mio. EUR)	> 25 Mio. EUR (bislang > 20 Mio. EUR)
Umsatz- erlöse	≤ 900.000 EUR (bislang ≤ 700.000 EUR)	≤ 15 Mio. EUR möglich (bislang ≤ 12 Mio. EUR)	≤ 50 Mio. EUR (bislang ≤ 40 Mio. EUR)	> 50 Mio. EUR (bislang > 40 Mio. EUR)
Mitarbeiter	≤ 10 (unverändert)	≤ 50 (unverändert)	≤ 250 (unverändert)	> 250 (unverändert)

²⁷ Deutsches Wetterdienstgesetz

²⁸ BGBl I 2024 Nr. 120

²⁹ Vgl. § 267 Abs. 1 und 2 HGB, § 267a Abs. 1 HGB und § 293 Abs. 1 Satz 1 HGB

Praxishinweis

Eine kleine Kapitalgesellschaft muss im Vergleich zu der großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaft keinen Lagebericht aufstellen. Es ergeben sich Befreiungen bei der Offenlegung des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger, bei der beispielsweise auf die Gewinn- und Verlustrechnung verzichtet werden kann. In Bezug auf eine Kleinst-Kapitalgesellschaft ergibt sich eine Erleichterung: Diese können unter Berücksichtigung zusätzlicher Angabepflichten auf die Erstellung eines Anhangs verzichten. Darüber hinaus besteht für kleine und Kleinst-Kapitalgesellschaften keine Verpflichtung für eine Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Abschlussprüfer.

Eine wesentliche Auswirkung dürfte auch die Befreiung von der Nachhaltigkeitsberichterstattung sein. Die Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts betrifft ab 2025 Unternehmen, die die Vorgaben einer großen Kapitalgesellschaft erfüllen. Durch die Anpassung der Schwellenwerte für die Größenklassen wird sich damit die Zahl der Unternehmen, die eine Berichterstattung vornehmen müssen, reduzieren.

Die Erhöhungen der Schwellenwerte sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2023 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Die Erhöhungen der Schwellenwerte dürfen bereits auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden.

5. Das „Aus“ der Steuerklassenkombination III/V rückt näher

Die Bundesregierung plant – weiterhin - eine Weiterentwicklung der Familienbesteuerung. Im Zuge einer verbesserten digitalen Interaktion zwischen Steuerbürgern und der Finanzverwaltung sollen die Kombination der Steuerklassen III und V in das Faktorverfahren³⁰ der Steuerklasse IV überführt werden. Ob es zur Einleitung von Gesetzgebungsverfahren in 2024 kommen wird³¹, bleibt ebenso abzuwarten wie die Festlegung, ab wann eine zuvor beschlossene Änderung technisch umgesetzt werden könnte.

³⁰ § 39f EStG

³¹ z. B. im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024

Praxishinweis

Dem Vernehmen nach arbeitet das BMF bereits an der Umsetzung dieses Vorschlags. Es ist nicht unwahrscheinlich, dass eine gesetzliche Änderung in das Jahressteuergesetz 2024 aufgenommen werden wird, obwohl die Bundesregierung noch im April 2024 keine Angaben zur Umsetzung der Abschaffung der Steuerklassen III und V gemacht hat.³² Ob eine Gesetzesänderung letztlich auch beschlossen wird, bleibt abzuwarten.

Hinzuweisen ist darauf, dass sich die endgültige Einkommensteuerlast der Ehegatten durch die Wahl der Lohnsteuerklassen nicht ändert, denn der monatliche Lohnsteuerabzug hat Vorauszahlungscharakter auf die vom Finanzamt festzusetzende Einkommensteuer. Dies gilt selbstverständlich nur dann, wenn eine Einkommensteuererklärung bei dem zuständigen Finanzamt eingereicht wird.

Die verpflichtende gesetzliche Normierung der Lohnsteuerklasse IV mit Faktor wird politisch als Einstieg gesehen, das bestehende, steuerlich vorteilhafte „Splitting für Ehegatten und Lebenspartner“ abzuschaffen. Es ist zu vermuten, dass es (erheblichen) Widerstand gegen die Abschaffung des Ehegattensplittings durch die Hintertüre geben wird.³³

³² BT-Drucks. 20/10931 v. 5.4.2024

³³ Siehe hierzu Antrag des Freistaates Bayern – BR-Drucks. 122/23 v. 28.3.2023 und Pressemitteilung des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen und für Heimat vom 22.2.2024

II. Einkommensteuer aktuell

1. PV-Anlagen - Aktuelle Anwendungsfragen zu § 3 Nr. 72 EStG

Nachdem der Gesetzgeber durch das Jahressteuergesetz 2022³⁴ eine Steuerfreiheit für bestimmte PV-Anlagen mit Wirkung ab 2022 verabschiedet hat, sieht der nunmehr vorliegende Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 bedeutsame Änderungen vor. Im Verabschiedungsfall müssen alle Anlagen auf deren bisherige ertragsteuerliche Einordnung hin überprüft werden. Hierauf wird ebenso wie auf aktuelle Entwicklungen aus der Finanzverwaltung zu § 3 Nr. 72 EStG und die ersten FG-Entscheidungen zur Frage der Übertragbarkeit eines vor 2022 gebildeten Investitionsabzugsbetrags auf eine steuerfreie PV-Anlage eingegangen.

a) Grundsätzliches

Nach § 3 Nr. 72 EStG sind steuerfrei die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

a) von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und

b) von auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit,

insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft.

²Werden Einkünfte nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 (EStG) erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei nach Satz 1, ist kein Gewinn zu ermitteln.

³In den Fällen des Satzes 2 ist § 15 Absatz 3 Nummer 1 (EStG) nicht anzuwenden.

³⁴ Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.2022 (BGBl I | 2294)

b) Zeitliche Anwendung und nachträgliche Betriebsausgaben

Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 72 EStG ist für Einnahmen und Entnahmen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erzielt oder getätigt wurde (§ 52 Abs. 4 Satz 28 EStG).

Welchem Wirtschaftsjahr die Einnahmen oder Entnahmen zuzurechnen sind, richtet sich nach der Gewinnermittlungsart:

- Im Falle der Bilanzierung hat eine wirtschaftliche Zuordnung zu erfolgen.
- Im Falle einer Einnahme-Überschussrechnung gelten die Zu- und Abflussregelungen u. a. unter Berücksichtigung der 10-Tagesregelung.

Eine ausdrückliche Regelung zu Betriebsausgaben enthält das EStG nicht.

Bilanzierende mit einem Wirtschaftsjahr, das dem Kalenderjahr entspricht, haben die in den nachfolgenden Jahren zu zahlenden Betriebsausgaben gewinnmindernd im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu erfassen.

Wird der Gewinn im Rahmen einer Einnahmenüberschussrechnung³⁵ ermittelt, sind die Betriebsausgaben i. d. R. im Abflussjahr zu erfassen. Auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Ausgaben kommt es hingegen nicht an.

Praxishinweis

Bei seit 2022 steuerfreien PV-Anlagen mit Einnahmenüberschussrechnungen stellt sich folgende Frage: Können Betriebsausgaben steuerwirksam in 2022, 2023 oder später geltend gemacht werden, deren Verursachung/ Veranlassung in 2021 oder früher liegt?

Beispiel

A betreibt seit 2020 eine PV-Anlage mit Gewinnerzielungsabsicht. Der steuerliche Gewinn wird durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt. Die Einnahmen und Entnahmen werden ab 2022 nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei gestellt. Nach langem Rechtsstreit wird in 2023 eine Handwerkerrechnung i. H. v. 3.500 € gezahlt. Die Handwerkerleistung wurde bereits im Jahr 2021 erbracht.

³⁵ § 4 Abs. 3 EStG

Lösung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung scheidet ein Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen aus, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb von nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG begünstigten PV-Anlagen stehen.³⁶ Im Beispielsfall scheidet ein Betriebsausgabenabzug im VZ 2023 aus. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer steuerfreien PV-Anlage soll nach der Verwaltungshandhabung nämlich selbst dann vorliegen, wenn in 2022 oder später Aufwendungen mit wirtschaftlichem Bezug zum Zeitraum vor Einführung der Steuerfreiheit gezahlt werden. Wenngleich der Wortlaut des BMF-Schreibens auch einen steuerwirksamen Betriebsausgabenabzug aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einem steuerpflichtigen Veranlagungsjahr zulässt, verneint die Finanzverwaltung den Kostenabzug im vorliegenden Fall.

Praxishinweis

Die Verwaltungshandhabung überzeugt nicht. § 3c Abs. 1 Satz 1 EStG sieht ein Kostenabzugsverbot nur dann vor, wenn die Ausgaben mit steuerfreien Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Bei Zahlungen in 2022 oder später für die Jahre 2021 oder früher existiert hingegen kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen. Zu dieser Rechtsauslegung ist beim **FG Nürnberg** unter dem **Az. 4 K 1440/23** ein erstes Musterverfahren anhängig. Vergleichbare Sachverhalte sollten im Einspruchsverfahren offengehalten werden. Die Finanzverwaltung dürfte das Ruhen des Verfahrens aus Zweckmäßigkeitsgründen³⁷ gewähren.

³⁶ BMF-Schr. v. 17.7.2023 – BStBl I 2023, 1494 Rz. 21

³⁷ § 363 Abs. 2 Satz 1 AO

c) Objektbezogene Prüfung und Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024

Ob der Betrieb einer PV-Anlage steuerfrei ist, richtet sich zumindest bislang auch nach der Gebäudeart. Für PV-Anlagen auf Einfamilienhäusern und nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden gilt eine starre 30 kWp-Grenze; § 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. a) EStG. Ist die PV-Anlage auf einem anderen Gebäude installiert, werden durch die Anwendung einer Multiplikationsregelung 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit akzeptiert; § 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. b) EStG.

Übersicht

Art des Gebäudes	Maximale maßgebliche Leistung der Anlage(n) in kW (peak) je Steuerpflichtiger/Mitunternehmerschaft (gebäudebezogene Betrachtung)
Einfamilienhaus	30,00 kWp
Wohnzwecken dienendes Zwei-/Mehrfamilienhaus	15,00 kWp je Wohneinheit
Gemischt genutzte Immobilien	15,00 kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit
Nicht Wohnzwecken dienende Gebäude (z. B. Gewerbeimmobilien mit einer Einheit bzw. ein Garagengrundstück)	30,00 kWp
Gewerbeimmobilien mit mehreren Gewerbeeinheiten	15,00 kWp je Gewerbeeinheit

Praxishinweis

Auf Gewerbeimmobilien mit mehreren Gewerbeeinheiten wird die Multiplikationsregelung des § 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. b) EStG – entgegen dem Gesetzeswortlaut – aus Billigkeitsgründen von der Finanzverwaltung angewandt.³⁸

³⁸ BMF-Schr. v. 17.7.2023 – BStBl I 2023, 1494 Rz. 3

Nach dem Referentenentwurf des JStG 2024 soll sich die objektbezogene Prüfung in § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG gravierend ändern.

§ 3 Nr. 72 Satz 1 EStG – Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024

Steuerfrei sind die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

¹von auf, an oder in Gebäuden (einschließlich Nebengebäuden) vorhandenen Photovoltaikanlagen, wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft beträgt.

Praxishinweis

Die geänderte Regelung soll am Tag nach der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2024 zur Anwendung kommen. Bei Verkündung in 2024 käme die Rechtsänderung ab dem VZ 2024 zur Anwendung.

Der Gesetzgeber will die bisherige objektbezogene Betrachtungsweise aufgeben und keine Differenzierung mehr zwischen einer starren objektbezogenen Grenze von 30 kWp bzw. einer dynamischen Grenze von 15 kWp je Wohn- und Gewerbeeinheit vornehmen. Dies ist zu begrüßen. Allerdings können sich hierdurch Übergangsprobleme ergeben. Im Verabschiedungsfall muss die Anwendbarkeit der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 72 EStG je Mandant und je Anlage neu geprüft werden.

Beispiel 1

A betreibt auf einem 3-Familienhaus eine mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene PV-Anlage mit 40 kWp. Weitere PV-Anlagen betreibt A nicht.

Lösung (bisherige Rechtslage)

Die PV-Anlage ist nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. Die objektbezogene Höchstgrenze von (15 kWp x 3 =) 45 kWp wird nicht überschritten.

Lösung (geplante Rechtslage)

Die PV-Anlage ist nach § 3 Nr. 72 EStG-E steuerfrei. Die objektbezogene Höchstgrenze von (30 kWp x 3 =) 90 kWp wird nicht überschritten.

Beispiel 2

A betreibt auf einem 3-Familienhaus eine mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene PV-Anlage mit 50 kWp. Weitere PV-Anlagen betreibt A nicht.

Lösung (bisherige Rechtslage)

Die PV-Anlage löst steuerpflichtige Einkünfte aus. Die objektbezogene Höchstgrenze von (15 kWp x 3 =) 45 kWp wird überschritten.

Lösung (geplante Rechtslage)

Die PV-Anlage ist nach § 3 Nr. 72 EStG-E steuerfrei. Die objektbezogene Höchstgrenze von (30 kWp x 3 =) 90 kWp wird nicht überschritten. Diese neue Einordnung hat zur Folge, dass bisherige Anfangsverluste nicht mehr steuerlich geltend gemacht werden können. Außerdem scheidet die Anwendung von § 7g EStG nunmehr aus (siehe hierzu auch die nachfolgenden Ausführungen).

d) Anlagen auf dem Nebengebäude werden dem Hauptgebäude zugerechnet

Entwurf eines
Jahressteuer-
gesetzes 2024

Nach dem bisherigen Gesetzeswortlaut sind dem Einfamilienhaus auch **Nebengebäude** zuzurechnen. Bei den weiteren Gebäudearten wird in § 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. a) und b) EStG jedoch nicht geregelt, dass auch die auf Nebengebäuden installierten PV-Anlagen dem Hauptgebäude zuzurechnen sind. Die Finanzverwaltung rechnet Anlagen auf Nebengebäuden bereits gegenwärtig dem Hauptgebäude zu und zwar unabhängig von der Gebäudeart.³⁹ Durch den vorliegenden Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 findet die bisherige Verwaltungsauffassung Eingang in das Gesetz. Unabhängig von der Gebäudeart werden Anlagen auf dem Nebengebäude dem Hauptgebäude zugerechnet.

e) Übertragung eines Investitionsabzugsbetrags auf eine steuerfreie PV-Anlage

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann ein vor Einführung der Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 72 EStG gebildeter IAB nicht auf eine seit 2022 steuerfreie PV-Anlage übertragen werden.⁴⁰

³⁹ BMF-Schr. v. 17.7.2023 – BStBl I 2023, 1494 Rz. 3

⁴⁰ BMF-Schr. v. 17.7.2023 – BStBl I 2023, 1494 Rz 19

Das FG Nürnberg hat sich mit Beschluss vom 1.3.2024⁴¹ dieser restriktiven Verwaltungsauffassung in einem ADV-Verfahren angeschlossen. Das FG Nürnberg hat dies damit begründet, dass es an der Gewinnerzielungsabsicht bezüglich des Betriebs der PV-Anlage fehle.

FG Nürnberg -
Beschluss vom
1.3.2024

Das FG betont, dass die Inanspruchnahme von IAB ausschließlich Betrieben möglich sei, die aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und eine werbende Tätigkeit ausüben. Dies erfordere eine Gewinnerzielungsabsicht. Für einen Liebhabereibetrieb könne kein IAB in Anspruch genommen werden.⁴²

Verfahren zur
Aussetzung der
Vollziehung (ADV)

Praxishinweis

Im Entscheidungsfall wurde eine Gewinnerzielungsabsicht verneint. Über einen Prognosezeitraum von 20 Jahren ergab sich ein Totalverlust. Beachtenswert ist, dass das FG Nürnberg hierbei die Entnahme des durch die PV-Anlage erzeugten Stroms mit den anteiligen Selbstkosten als Wiederherstellungskosten bewertet hat (hier zwischen 0,13 – 0,172 €/kWh). Eine Ableitung des Entnahmewerts aus dem Strompreis des/eines regionalen Energieversorgers oder pauschal mit 0,20 €/kWh wurde abgelehnt.⁴³ Wenngleich eine höchstrichterliche Entscheidung aussteht, dürften damit eine Vielzahl von PV-Anlagen mit hohen Stromentnahmen für den privaten Bereich nicht einkommensteuerbar sein. Einer Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 72 EStG bedarf es für solche Anlagen nicht; sie wirken sich folglich nicht verbrauchend auf die 100 kWp-Freigrenze⁴⁴ aus.

Ebenso hat das FG Köln⁴⁵ die Rückgängigmachung eines vor 2022 gebildeten IAB für die Anschaffung von ab 2022 steuerbefreiten PV-Anlagen bestätigt.

Der Entscheidungssachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Der Antragsteller bildete im Rahmen seiner ESt-Erklärung 2021 für die geplante Anschaffung einer Photovoltaikanlage auf seinem Einfamilienhaus einen steuermindernden IAB.
- Im November 2022 schaffte er die Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 11,2 kWp an.

⁴¹ FG Nürnberg, Beschl. v. 1.3.2024 – 5 V 1163/23

⁴² FG Nürnberg, Beschl. v. 1.3.2024 – 5 V 1163/23, Rz. 49 m.w.N.

⁴³ BMF-Schr. v. 11.4.2022 – BStBl I 2022, 633

⁴⁴ § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG

⁴⁵ FG Köln, Beschl. v. 14.3.2024 – 7 V 10/24, Beschwerde eingelegt, Az. des BFH: III B 24/24

- Der Gesetzgeber stellte allerdings mit dem JStG 2022 vom 17.12.2022 rückwirkend zum 1.1.2022 u. a. Einnahmen aus PV-Anlagen auf Einfamilienhäusern mit einer Leistung von bis zu 30 kWp steuerfrei.
- Das Finanzamt machte den im Rahmen der Veranlagung 2021 gewährten IAB rückgängig.⁴⁶ Das Finanzamt lehnte die Aussetzung der Vollziehung in Bezug auf die sich aus der rückwirkenden gewinnerhöhenden Auflösung des IAB ergab, ab. Hiergegen wandte sich der Beschwerdeführer erfolglos.⁴⁷

Der von dem Bevollmächtigten des Beschwerdeführers vermutete „steuerpolitische Flächenbrand gegen Betreiber von PV-Anlagen⁴⁸“ erkannte das FG Köln nicht.

Das FG Köln entschied, dass die Rückgängigmachung des IAB zulässig sei. Es bestehe kein besonderes Aussetzungsinteresse des Antragstellers, da ihm durch die nachträgliche Streichung keine irreparablen Nachteile drohten. Die Rückgängigmachung sei auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Dabei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass durch die rückwirkende Steuerbefreiung allgemein eine günstigere Rechtslage eingetreten sei, von der zahlreiche Steuerzahlende profitierten. Der Umstand, dass hiermit als Rechtsreflex auch für Einzelne steuerlich nachteilige Folgen verbunden seien, führe nicht zu einem anderen Ergebnis.

Praxishinweis

Die Argumente sind ausgetauscht. U. E. hat die rückwirkende Auflösung des IAB zu unterbleiben und der Hinzurechnungsbetrag im Jahr der Anschaffung sowie die Minderung der Anschaffungskosten fallen unter die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 72 EStG.⁴⁹ Nunmehr bleibt die höchstrichterliche Entscheidung des BFH abzuwarten. Interessant dürfte auch sein, wie der BFH die Frage beantwortet. Vergleichbare Sachverhalte sollten offengehalten werden; es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung ein Ruhen des Verfahrens aus Billigkeitsgründen zulassen wird.⁵⁰

⁴⁶ siehe BMF-Schreiben vom 17.7.2023, a.a.O. Rz. 19.

⁴⁷ zu den Gründen des Beschwerdeführers siehe Mücke, NWB 16/2024 S. 1060

⁴⁸ Mücke, NWB 16/2024 S. 1060

⁴⁹ siehe auch Schiffers/Seifert, DStR 2023, 122 (135)

⁵⁰ § 363 Abs. 2 Satz 1 AO

2. Abwahl der Abgeltungsteuer – Tätigkeitsvoraussetzungen nur im Erstjahr zu erfüllen

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen im Regelfall der Abgeltungsteuer. Wer an einer Kapitalgesellschaft in gewissem Umfang beteiligt ist, kann die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens wählen, auch um sich einen anteiligen Werbungskosten-Abzug zu sichern. Die Wahl bindet auch für die vier folgenden Veranlagungsjahre. Die Tatbestandsmerkmale für die Optionsbesteuerung müssen aber nur im Antragsjahr (Erstjahr), nicht aber in den Folgejahren vorliegen.

BFH-Urteil vom
12. Dezember 2023
– VIII R 2/21⁵¹

a) Rechtslage zu Beteiligungserträgen aus unternehmerischen Beteiligungen

Kapitalerträge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG – wozu vornehmlich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen zählen – können unter bestimmten Voraussetzungen mit dem regulären Einkommensteuertarif statt mit der Abgeltungsteuer besteuert werden.

Eine tarifliche Besteuerung kann sich wegen einem dann möglichen Werbungskostenabzug als steuergünstig erweisen.

Denn die Beteiligungserträge sind sodann nach dem Teileinkünfteverfahren⁵² zu versteuern, wobei durch diese Option auch Werbungskosten i. H. v. 60 % in Abzug gebracht werden können.⁵³

Voraussetzung hierfür ist (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG), dass der Steuerpflichtige im VZ, 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 einen maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann. Diese gesetzliche Regelung in gilt erstmals für Anträge für den VZ 2017.⁵⁴

⁵¹ BFH-Urt. v. 12.12.2023 – VIII R 2/21, BFH/NV 2024, 576

⁵² § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d) EStG

⁵³ § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG

⁵⁴ § 52 Abs. 33b Satz 3 EStG

Praxishinweis

Vor Verabschiedung des „Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzung und –verlagerungen“ vom 20.12.2016⁵⁵ war der Antrag auf Abwahl der Abgeltungsteuer zulässig bei einer Beteiligung von 1 % an der Kapitalgesellschaft und einer beruflichen Tätigkeit für diese.

Die individuelle Besteuerung setzt einen Antrag voraus, der spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen VZ zu stellen ist (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 und Satz 3 EStG). Der Antrag im Erstjahr bindet auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind.

b) Offene Frage

Der BFH musste sich nunmehr mit der Frage auseinandersetzen, ob nach einer wirksamen Antragstellung im Erstjahr auch in den folgenden vier Jahren zu unterstellen ist, dass die materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gegeben sind oder ob diese in den Folgejahren tatsächlich vorliegen müssen.

c) Sachverhalt: Gewinnausschüttungen nach Beendigung der beruflichen Tätigkeit

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Die Kläger sind Eheleute und werden für die Streitjahre 2014 und 2015 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- Der Kläger war in den Vorjahren und in den Streitjahren zu 12,5 % an der X-GmbH beteiligt.
- Bis Ende 2011 war er Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH und nach Beendigung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer bis zum 31.3.2013 als Arbeitnehmer bei der X-GmbH angestellt.
- In den Streitjahren war der Kläger in unveränderter Höhe an der X-GmbH beteiligt, aber nicht mehr für diese tätig.
- Der Kläger erzielte aus der Beteiligung an der X-GmbH in den Streitjahren Gewinnausschüttungen (2014: rund 100.000 € und 2015: rund 71.000 €).
- Im Zusammenhang mit diesen Kapitalerträgen waren dem Kläger Aufwendungen im Streitjahr 2014 in Höhe von rund 1.250 € und im Streitjahr 2015 von rund 1.400 € entstanden.

⁵⁵ BGBl I 2016, 3000

Der Kläger hatte in der Einkommensteuererklärung 2013 erstmals einen Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG gestellt und die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für die von der X-GmbH bezogenen Dividenden und den anteiligen Abzug der Werbungskosten geltend gemacht. Dem ist das Finanzamt gefolgt.

Das Finanzamt wandte dagegen in den Veranlagungsjahren 2014 und 2015 wiederum den gesonderten Steuertarif an. Dies wurde damit begründet, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Antragstellung auch in jedem Folgejahr zu erfüllen seien. Dies sei in den Streitjahren mangels tatsächlicher Tätigkeit zugunsten der Gesellschaft im Streitfall nicht erfüllt.

d) Auffassung des FG Köln

Die Klage hatte Erfolg. Nach Auffassung des FG Köln⁵⁶ werden die Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung des Optionsrechts zur tariflichen Besteuerung auch für die dem Antragsjahr folgenden vier Veranlagungsjahre fingiert.

Option zur tariflichen Besteuerung wird in den Folgejahren unterstellt

e) Auffassung des BFH

Der BFH hat sich mit Urteil vom 12.12.2023⁵⁷ der Auffassung des FG Köln angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Tatbestands-
erfüllung im Erstjahr
reicht für die
Optionsbesteuerung
der Folgejahre aus

Der Kläger hat für den VZ 2013 das Wahlrecht gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 und Satz 4 EStG wirksam ausgeübt. Er war mindestens zu 1 % an der X-GmbH unmittelbar beteiligt (hier: 12,5 %) und er hatte für diese in 2013 eine berufliche Tätigkeit ausgeübt.

Der BFH betonte für die bis 2016 geltende Rechtslage nochmals, dass keine quantitative bzw. qualitative Vorgabe für die berufliche Tätigkeit vorliegen müsse.⁵⁸

Der wirksame Antrag im Erstjahr bewirkt auch eine Anwendbarkeit der Optionsregelung in den folgenden vier Veranlagungsjahren, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind.

⁵⁶ FG Köln, Urt. v. 15.12.2020 – 11 K 1048/17, EFG 2021, 1111

⁵⁷ BFH-Urt. v. 12.12.2023 – VIII R 2/21, BFH/NV 2024, 576

⁵⁸ BFH-Urt. v. 12.12.2023 – VIII R 2/21, BFH/NV 2024, 576; (Rz. 16 m.w.N.)

Der Verzicht auf die Notwendigkeit des Beleges der Antragsvoraussetzungen bedeute für die Finanzverwaltung aber nicht, dass in den Folgejahren die Antragsvoraussetzungen zu unterstellen seien. Fielen die Antragsvoraussetzungen, z. B. infolge fehlender beruflicher Tätigkeit zu Gunsten der Gesellschaft innerhalb der Folgejahre weg, entfalle auch die Optionsmöglichkeit.⁵⁹ Die Nachweiserleichterung ersetze nicht die Tatbestandsvoraussetzungen.

Der BFH hat sich dieser einschränkenden Auffassung der Finanzverwaltung nicht angeschlossen. Sind im Erstjahr die Antragsvoraussetzungen erfüllt, sind diese – unabhängig von den tatsächlichen Verhältnissen – auch in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen zu unterstellen. Bezug genommen wird auch auf die Gesetzesmaterialien zum JStG 2008.⁶⁰ Danach gilt der Antrag grundsätzlich als für fünf Veranlagungszeiträume gestellt. Dabei wird fingiert, dass die Voraussetzungen für eine Option während dieses gesamten Zeitraums erfüllt sind. Erst nach Ablauf von fünf Veranlagungszeiträumen sind ein erneuter Antrag und eine Darlegung der Antragsvoraussetzungen erforderlich. Diese Regelung dient der Verfahrensvereinfachung sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung.

f) Praxisfolgen

Die BFH-Entscheidung widerspricht der bisherigen Verwaltungsauffassung. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf diese unliebsame Rechtsprechung reagieren wird. Eventuell kommt es zu einem Nichtanwendungsgesetz, z. B. durch das JStG 2024.

Die Beratungspraxis kann sich – auch in noch offenen Fällen – auf diese Rechtsprechung berufen. Die Urteilsgrundsätze sind dabei über 2016 hinaus auch für die ab 2017 geltende Rechtslage und zwar für beide Optionsvoraussetzungen nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a) und b) EStG bedeutsam. Sinkt z. B. die Beteiligung unter die dort genannte Beteiligungsgrenze, dürfte die Option zur Regelversteuerung weiter gelten. Abzuwarten bleibt, ob dies auch nach Untergang der Gesellschaft weiterhin gilt; vieles dürfte dafürsprechen.

⁵⁹ BMF-Schr. v. 19.5.2022 – BStBl I 2022, 742 Rz. 139

⁶⁰ BT-Drucks. 16/7036 S. 14

3. Energiepreispauschale: Steuerpflicht ist rechtens!

Die im Jahr 2022 an Arbeitnehmer ausgezahlte Energiepreispauschale nach dem EStG gehört nach Auffassung des FG Münster zu den steuerbaren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.⁶¹ Der dies anordnende § 119 Abs. 1 Satz 1 EStG ist nicht verfassungswidrig.

Der Kläger erhielt im Jahr 2022 von seinem Arbeitgeber die Energiepreispauschale in Höhe von 300 € ausgezahlt. Das Finanzamt berücksichtigte diese im Einkommensteuerbescheid für 2022 als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Der Kläger machte zunächst im Einspruchsverfahren und sodann im Klageverfahren geltend, dass die Energiepreispauschale keine steuerbare Einnahme sei.⁶² Es handele sich um eine Subvention des Staates, die in keinem Veranlassungszusammenhang zu seinem Arbeitsverhältnis stehe. Sein Arbeitgeber sei lediglich als Erfüllungsgehilfe für die Auszahlung der Subvention tätig geworden.

Das FG Münster hat die Klage abgewiesen.

- Dabei hat es ausgeführt, dass der Gesetzgeber die Energiepreispauschale in § 119 Abs. 1 Satz 1 EStG konstitutiv den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet habe. Auf einen Veranlassungszusammenhang mit der eigenen Arbeitsleistung komme es daher nicht mehr an.
- § 119 Abs. 1 Satz 1 EStG sei auch verfassungsgemäß. Für die dort geregelte Besteuerung der Energiepreispauschale sei der Bundesgesetzgeber gemäß Art. 105 Abs. 2 Satz 1 GG zuständig gewesen, da ihm die Einkommensteuer (teilweise) zufließe. Aus der Verfassung ergebe sich auch nicht, dass der Staat nur das „Markteinkommen“ besteuern dürfe.

⁶¹ FG Münster, Urt. v. 17.4.2024 – 14 K 1425/23 E, NWB KAAAJ-66399 (Rev. zugelassen)

⁶² Siehe auch Kanzler, NWB 49/2022, 3417

Praxishinweis

Das FG Münster hat die Revision zum BFH zugelassen. Es ist davon auszugehen, dass Revision zwecks höchstrichterlicher Klärung der Grundsatzfrage eingelegt wird. Es bleibt zu hoffen, dass nach der Anhängigkeit beim BFH Einkommensteuerbescheide für 2022 in dieser Frage vorläufig ergehen werden. Bis zu diesem Zeitpunkt sollte gegen betreffende Einkommensteuerbescheide Einspruch eingelegt und das Ruhen des Verfahrens beantragt werden. Ob eine Mittel-Zweck-Relation vorliegt, muss im Einzelfall entschieden werden.

Zu beachten ist, dass beim FG Mecklenburg-Vorpommern⁶³ ein weiteres Musterverfahren zur Frage der Steuerpflicht der Energiepreispauschale für Rentner anhängig ist.

4. Abgrenzung: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vs. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

FG Köln, Urteil vom 22. Juni 2023 – 11 K 315/19⁶⁴

Werden beim Betrieb eines Boardinghauses mit mehreren Appartements keine hoteltypischen Service- und Buchungsleistungen erbracht, werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und nicht aus Gewerbebetrieb erzielt.

a) Grundsätzliches

Unter einem Boardinghouse versteht man einen Beherbergungsbetrieb, der sich meist an Langzeitnutzer in städtischer Umgebung wendet. Die Zimmer sind von ihrer Ausstattung her an privaten Wohnungen ausgerichtet. Der Service reicht von sehr geringem Angebot bis hin zu einem hotelmäßigen Roomservice.

b) Sachverhalt

Im Boardinghaus des Klägers befinden sich Appartements mit einer Größe zwischen 28 qm und 75 qm. Zum Zweck der Vermietung der Appartements schloss der Kläger mit der X-GmbH einen Betreibervertrag. Die X-GmbH sollte die Appartements vermarkten. Dabei sollte ausschließlich der Kläger gegenüber den Kunden als Vertragspartner auftreten und die X-GmbH auf seine Rechnung und in seinem Namen handeln. Die mit den Kunden zu vereinbarenden Mieten sollten Warmmieten sein, so dass eine Betriebskostenabrechnung hinfällig sei. Dem Kläger oblagen im Rahmen der Vertragserfüllung insbesondere folgende Pflichten:

⁶³ FG Mecklenburg-Vorpommern – Az. 3 K 231/23

⁶⁴ FG Köln, Ur. v. 22.6.2023 – 11 K 315/19, EFG 2024, 621

- Ausstattung der Appartements mit Möbeln und Hausrat,
- Ermöglichung der Außenwerbung an der Immobilie,
- Einrichtung eines Internetzugangs mit WLAN sowie TV-Signal, jeweils mit der Möglichkeit des Zugriffs in jedem Appartement,
- Überlassung eines kleinen, möblierten Empfangsbüros mit Telefon und Internet nebst PKW-Stellplatz an die X-GmbH,
- Einrichtung und Betrieb einer Webseite für die Immobilie mit Link von und zu der Internetpräsenz der X-GmbH,
- Vermarktung ausschließlich über die X-GmbH.

Die X-GmbH verpflichtete sich im Gegenzug,

- die Appartements zu bewerben und zu vermarkten,
- ein sog. Co-Branding zu entwickeln,
- die Appartements zu kategorisieren und mit Preisen zu versehen,
- die Vermietung im Namen und auf Rechnung des Klägers vorzunehmen,
- die Abwicklung der Mietverhältnisse durchzuführen,
- eine Internetseite für das Objekt auf der eigenen Internetpräsenz zu erstellen,
- die Immobilie zu bewerben,
- Mieter zu akquirieren,
- Mieten einzuziehen einschließlich Kautionsverwaltung,
- Durchführung von Besichtigungsterminen, Übergaben und Rückgaben der Wohnungen,
- einen Mitarbeiter einzustellen, „um die Betreuung der Kunden - auch vor Ort - zu gewährleisten“,
- außerhalb der Geschäftszeiten eine 24-Stunden-Hotline zu betreiben.
- Nachdem „die Appartements im Namen des Eigentümers befristet, möbliert vorwiegend an Geschäftsleute“ überlassen werden sollten, übernahm es die X-GmbH, den Mietern ein vollständiges Servicekonzept zur Verfügung zu stellen, das u. a. die regelmäßige Reinigung der Wohnungen und den regelmäßigen Wechsel von Wäsche beinhaltet.
- Kurzfristige Vermietungen sollten nur in Ausnahmefällen erfolgen.

- Auch bezüglich dieser Leistungen sollte der Kläger gegenüber den Kunden als Vertragspartner auftreten. Die X-GmbH war befugt, die insoweit erforderlichen Leistungen an Subunternehmer zu vergeben und monatlich gegenüber dem Kläger abzurechnen. Als Entgelt war zu Gunsten der X-GmbH ein „management fee“ vereinbart, dass sie bei der monatlichen Weitergabe der vereinnahmten Mieten an den Kläger einbehält.
- Auf Grundlage dieses Vertrages überließ der Kläger an die X-GmbH ein möbliertes Büro mit Telefon und Internet im ersten UG des Gebäudes.
- Die X-GmbH stellte die Zeugin Q ein und wies ihr die Aufgabe zu, die Reinigungsdienstleistungen der W-GmbH zu koordinieren, zu überwachen und zu kontrollieren.
- Die W-GmbH wurde von der X-GmbH beauftragt, auf Grundlage eines Rahmenvertrages Reinigungsleistungen zu erbringen.
- Der Vermarktung des Objekts einschließlich der Kontakthanbahnung diente die seitens der X-GmbH betriebene Internetpräsenz, auf der für die verschiedenen Objekte - u. a. das streitgegenständliche - einzelne Stadtortseiten eingerichtet wurden. Daneben erfolgte die Vermarktung des Objekts über Buchungsportale. Jedenfalls ab 2019 wurden über diese Kanäle auch Kundenfragen bzw. Kritik durch Mitarbeiter der X - GmbH zur Anbahnung von Verträgen abgewickelt.
- Zur Anbahnung von Verträgen übersandte die X-GmbH den potenziellen Mietern Angebote zum Abschluss von nummerierten und vom Geschäftsführer unterschriebenen Mietverträgen und bat zur Bestätigung der Reservierung um Rücksendung des unterschriebenen Vertrags. Ausweislich des Mustermietvertrages beinhaltete die Miete „alle Nebenkosten (Strom, Wasser, Heizung, TV etc.), die 14-tägliche Reinigung mit Wechsel von Bett- & Frottéewäsche sowie die gesetzliche Umsatzsteuer“. Die erste Monatsmiete war mindestens fünf Tage vor Anreise per Überweisung oder am Tag der Anreise per Kreditkarte oder Barzahlung zu leisten. Die weiteren Monatsmieten waren jeweils zum Ersten des Monats unbar fällig.
- Die Aufenthaltsdauer der Mieter betrug im Jahr 2016 durchschnittlich zwei Monate.
- Im Rahmen der Mietverträge wurden die Apartments 14-tägig gereinigt und die Wäsche getauscht.
- Den Mietern standen ein Highspeed-Internetzugang sowie eine Grundausstattung (vollmöbliertes Apartment inkl. „Welcome Package“) zur Verfügung.
- In Gemeinschaftsräumen waren Waschmaschinen verfügbar.

- Die daraus resultierenden Einkünfte wurden im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2015 und 2016 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 wurden die Einkünfte durch den Beklagten als Vermietungseinkünfte qualifiziert.

Das Finanzamt forderte den Kläger auf, beginnend ab 2019 Bücher zu führen und den Gewinn durch Bestandsvergleich zu ermitteln.⁶⁵

Hiergegen wandte sich der Kläger und vertrat die Auffassung, aus dem Betrieb des Boardinghaus werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

c) Entscheidung des FG Köln

Nach Auffassung des FG Köln ist die Klage gegen die Bilanzierungspflicht begründet.⁶⁶ Das FG ging davon aus, dass der Kläger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus folgenden, wesentlichen Gründen erzielte:

- Gewerbliche Einkünfte liegen nach § 15 Abs. 2 EStG vor, wenn eine selbständige nachhaltige Betätigung vorliegt, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.
- Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal muss weiter hinzutreten, dass die Betätigung über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht.⁶⁷
- Im Entscheidungsfall gehe die Vermietung nicht über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinaus, weil sie nicht dem von der Verkehrsanschauung geprägten Bild eines gewerblichen Unternehmens entspricht.
 - o Die Wohnungen wurden nicht für die kurzfristige Vermietung an laufend wechselnde Mieter bereitgehalten. Die durchschnittliche Verweildauer der Gäste war nicht nur kurzfristig (zumeist länger als 30 Tage).
 - o Es bestand nicht die Möglichkeit anzureisen, ohne zuvor einen Buchungsvertrag abgeschlossen zu haben. Der im Hotelbetrieb übliche Kundenverkehr ist damit ausgeschlossen.

⁶⁵ § 141 AO

⁶⁶ FG Köln, Urt. v. 22.6.2023 – 11 K 315/19, EFG 2024, 621 rkr.

⁶⁷ BFH-Beschl. v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl II 1984, 751

- Neben der Gebrauchsüberlassung der möblierten Appartements hat der Kläger keine weitergehenden und ins Gewicht fallenden (Sonder-)Leistungen erbracht, die in personeller und organisatorischer Hinsicht signifikanten Aufwand erfordern. Hinsichtlich der auf den Internetseiten angepriesenen Sonderleistungen einer Espresso-Bar, der Bereitstellung von Leihfahrrädern, der Gestellung von Baby- und Zustellbetten, der Vorhaltung einer 24-Stunden Hotline und eines Conciergeservice hat der Kläger dargelegt, dass diese Leistungen zu keinem Zeitpunkt tatsächlich erbracht wurden, so dass ein personeller und organisatorischer Aufwand hiermit nicht verbunden gewesen sein kann.
- Die danach allein feststellbaren Leistungen der Gestellung von WLAN und Reinigung einschließlich der Bereitstellung von Bett- und Frotteewäsche stellen sich als unschädliche Zusatzleistungen dar, die der Vermietungsleistung kein anderes Gepräge geben. Hierdurch wird in der Gesamtschau kein Leistungsniveau erreicht, das einer hotelmäßigen Beherbergung ähnlich wäre.
- Auch die Tatsache, dass eine Vielzahl von Appartements vermietet wurden, löst keine Gewerblichkeit aus.

d) Praxisanmerkungen

Für die Frage, ob die Einkünfte aus der Vermietung eines Boardinghauses den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder denen aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sind, hat das FG Köln die Ferienwohnungsgrundsätze herangezogen.⁶⁸ Hier scheiterte die Gewerblichkeit insbesondere an der fehlenden kurzfristigen Vermietung der Wohnung an laufend wechselnde Mieter. Die Entscheidung verdeutlicht die Prüfung nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls.

Praxishinweis

Der ertragsteuerliche Nachteil von gewerblichen Einkünften (stille Reserven sind steuerverhaftet) wird jedoch zum Vorteil, wenn bei Übergaben die Verschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG für Gewerbebetriebe in Anspruch genommen werden kann.⁶⁹ Deshalb kann auch eine bewusste Herbeiführung einer gewerblichen Vermietung eine Gestaltungsempfehlung sein um die Steuerbefreiung nach dem ErbStG zu erhalten.

⁶⁸ Siehe auch H 15.7 Abs. 2 EStH „Ferienwohnung“

⁶⁹ RE 13b.13 ErbStR

5. Privates Veräußerungsgeschäft und Kosten des Insolvenzverwalters

Die Kosten des Insolvenzverfahrens sind bei Verwertung von Vermietungsobjekten durch den Insolvenzverwalter mangels objektiven Veranlassungszusammenhangs nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften oder Vermietung und Verpachtung berücksichtigungsfähig. Dies gilt selbst dann, wenn die Erlöse aus den Vermietungsobjekten nahezu die gesamten Masseerlöse darstellen und zur vollständigen Gläubigerbefriedigung führen.

FG Hamburg,
Urteil vom
19. Oktober 2023
– 1 K 97/22⁷⁰

Die Kosten des Insolvenzverfahrens sind auch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig.

a) Grundsätzliches

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften unterliegen nach Maßgabe von §§ 22 Nr. 2 i. V. m. 23 EStG der Besteuerung.

Dazu gehören nach § 23 Abs. 1 Satz 1 **Nr. 1 EStG Veräußerungsgeschäfte** bei **Grundstücken** und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung **nicht mehr als zehn Jahre** beträgt.

Ausgenommen von der Besteuerung sind Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung

- ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken (**1. Alternative**) oder
- im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken (**2. Alternative**)

genutzt wurden.

Der Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 EStG ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits.⁷¹

⁷⁰ FG Hamburg, Urt. v. 19.10.2023 – 1 K 97/22, EFG 2024, 647, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 29/23

⁷¹ § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG

b) Sachverhalt

Der Entscheidungssachverhalt verhielt sich wie folgt:

- Im Rahmen der ESt-Erklärung 2017 wurden Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften aus dem Verkauf der Vermietungsobjekte erklärt.
- Die erklärten Werbungskosten enthielten keine Kosten des Insolvenzverfahrens.
- Dabei wurde die ESt-Erklärung 2017 von der Insolvenzverwalterin der Klägerin veranlasst und inhaltlich bestimmt, ohne dass der Klägerin von dieser eine Mitsprachemöglichkeit eingeräumt wurde.
- Im ESt-Bescheid 2017, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, berücksichtigte das Finanzamt jedoch der Höhe nach unstreitig Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften.
- Das Insolvenzverfahren wurde durch Beschluss des AG Hamburgs im November 2020 beendet.
- Mit Schreiben vom 7.7.2021 beantragte die Klägerin gemäß § 164 Abs. 2 AO eine dahingehende Änderung der ESt-Festsetzung 2017, dass die erklärten und veranlagten Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften herabzusetzen seien um die Kosten des Insolvenzverfahrens als Werbungskosten.
- Dabei folge die Berücksichtigungsfähigkeit dieser Kosten als Werbungskosten aus dem Umstand, dass die im Rahmen des Insolvenzverfahrens veräußerten Vermietungsobjekte mit 96,4 % der Masseerlöse das wesentliche Vermögen der Klägerin dargestellt hätten.
- Die erklärten und veranlagten Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften resultierten allein aus der Veräußerung der Vermietungsobjekte im Insolvenzverfahren. Dabei sei bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens offenkundig gewesen, dass eine Verwertung der Vermietungsobjekte zu einer vollständigen Gläubigerbefriedigung führen werde, da der Wert der Vermietungsobjekte weit über den Verbindlichkeiten gelegen habe.
- Hieraus folge, dass bereits bei der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Verwertungs- bzw. Veräußerungsabsicht im Hinblick auf die Vermietungsobjekte im Zentrum gestanden habe, die Verwaltung der Masse sowie die Verwertung der übrigen Massegegenstände bei wirtschaftlicher Betrachtung demgegenüber nur eine weit untergeordnete Rolle gespielt habe.
- Dies habe zur Folge, dass die gesamten Kosten in einem Veranlassungszusammenhang mit der Verwertung der Vermietungsobjekte stünden, da es ohne das Insolvenzverfahren nicht zu einer Veräußerung der Vermietungsobjekte gekommen wäre.

- Demnach seien die „Kosten des Insolvenzverfahrens“ als Werbungskosten zu berücksichtigen: Für den Fall der Verwehrung des vollen Werbungskostenabzugs, beantragte die Klägerin hilfsweise den anteiligen Abzug i. H. v. 96,4 % der erklärten Aufwendungen.

Das Finanzamt lehnte den Änderungsantrag ab.

c) Entscheidung des FG Hamburg

Nach Auffassung des FG Hamburg⁷² scheidet ein Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften aus. Dies wurde folgendermaßen begründet:

- Der Werbungskostenabzug der Aufwendungen zugunsten des Insolvenzverwalters wurde abgelehnt, weil es an einem Veranlassungszusammenhang fehlt.
- Die Vergütungen eines Insolvenztreuhandlers im Verbraucherinsolvenzverfahren stehen nicht in einem sachlichen Zusammenhang mit der Einkünfterzielungssphäre. Dies gelte entsprechend im Fall des Regelinsolvenzverfahrens und zwar selbst dann, wenn durch die nach § 23 EStG steuerpflichtige Veräußerung eine vollständige Befriedigung der Gläubiger erreicht wird.
- Die Insolvenzverwaltervergütung löst auch keine außergewöhnlichen Belastungen aus.⁷³ Der BFH hatte bereits seine frühere anderslautende Rechtsprechung aufgegeben, nach der die Insolvenztreuhandervergütung unter bestimmten Voraussetzungen – insbesondere, wenn der Steuerpflichtige die Ursache seiner Überschuldung und damit die Notwendigkeit eines Verbraucherinsolvenzverfahrens nicht selbst gesetzt hat – als außergewöhnliche Belastung abziehbar sein konnte.⁷⁴

d) Praxisfolgen

Das FG Hamburg hat bestätigt, dass das Verbraucherinsolvenzverfahren die wirtschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen als Person und mithin die private Lebensführung betrifft. Die Schuldentilgung sei dem Vermögensbereich des Steuerpflichtigen und damit der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen.

⁷² FG Hamburg, Urt. v. 19.10.2023 – 1 K 97/22, EFG 2024, 647, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 29/23

⁷³ Siehe auch BFH-Urt. v. 16.12.2021 – VI R 41/18, BStBl II 2022, 321

⁷⁴ Siehe BFH-Urt. v. 4.8.2016 – VI R 47/13, BStBl II 2017, 276

Praxishinweis

Vergleichbare Sachverhalte sollten im Hinblick auf das beim BFH anhängige Verfahren offengehalten werden. Dies gilt auch dann, wenn die Finanzverwaltung einen Betriebsausgabenabzug von Insolvenzverwalterkosten ablehnt.

**BFH-Beschluss
vom 10. Januar
2024⁷⁵**

6. Abzug von Rechtsverfolgungskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren als Werbungskosten

1. Rechtsverfolgungskosten eines Berufssoldaten für ein gegen ihn geführtes Wehrdisziplinarverfahren sind als Werbungskosten abzugsfähig.

2. Die zur Abzugsfähigkeit von Prozesskosten eines Strafverfahrens ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist auf Rechtsverfolgungskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren nicht übertragbar.

Der BFH hat mit Beschluss vom 10.1.2024 entschieden, dass Rechtsverfolgungskosten eines Berufssoldaten für ein Wehrdisziplinarverfahren als Werbungskosten abziehbar sind.

a) Sachverhalt

Der als Berufssoldat tätige Kläger wurde aufgrund eines strafrechtlich relevanten Textbeitrags auf seinem privaten Social-Media-Account rechtskräftig verurteilt. Zeitgleich wurde gegen den Kläger ein Wehrdisziplinarverfahren eröffnet, welches neben dem im Strafverfahren behandelten Vorwurf weitere Disziplinarvergehen des Klägers zum Gegenstand hatte.

Die für seine Vertretung in dem Disziplinarverfahren aufgewandten Rechtsanwaltskosten i. H. v. 1.785 € wollte der Kläger als Werbungskosten abziehen. Dem widersprach das Finanzamt unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH, wonach Prozesskosten eines Strafverfahrens grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar sind.

⁷⁵ BFH, Beschl. v. 10.1.2024 – VI R 16/21, DStR 2024, 800

b) Entscheidung des BFH

Der BFH gab dem Kläger Recht.

Ist Gegenstand des Rechtsstreits ein Vorgang der Privatsphäre (z. B. das Bestehen eines Erbrechts), so sind die Kosten der Rechtsverfolgung nicht abzugsfähig. Hiervon ging der BFH im Entscheidungsfall nicht aus. Vielmehr liegt eine berufliche Veranlassung vor.

Der BFH stellte klar, dass die Prozesskosten für ein Strafverfahren nicht als Werbungskosten abziehbar seien, weil es regelmäßig an einem Zusammenhang zwischen der Straftat und der beruflichen Tätigkeit fehle. Dies sei bei den Prozesskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren nicht der Fall.

Praxishinweis

Der BFH unterscheidet die Rechtsverfolgungskosten eines Strafverfahrens zwischen denjenigen Rechtsverfolgungskosten eines Disziplinarverfahrens.

Gegenstand dieses Verfahrens sei die Ahndung von Dienstvergehen durch Verhängung von Disziplinarmaßnahmen wie Kürzung der Dienstbezüge, Beförderungsverbot, Herabsetzung in der Besoldungsgruppe, Dienstgradherabsetzung oder Entfernung aus dem Dienstverhältnis.

Die Aufwendungen für die Verteidigung im Wehrdisziplinarverfahren dienen unmittelbar der Erhaltung der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis. Der Abziehbarkeit der Rechtsverteidigungskosten für das Wehrdisziplinarverfahren stehe auch nicht entgegen, dass die Dienstpflichtverletzungen teilweise Gegenstand eines Strafverfahrens gewesen seien.

Nur die für das Strafverfahren aufgewandten Rechtsverteidigungskosten seien daher nicht als Werbungskosten abziehbar.

7. § 35c EStG - Update

a) Grundsätzliches

Durch das Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht⁷⁶ hat der Gesetzgeber den § 35c EStG eingeführt. § 35c EStG sieht Steuerermäßigungen für bestimmte Aufwendungen für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden vor und ist erstmals auf Baumaßnahmen anzuwenden, mit deren Durchführung nach dem 31. Dezember 2019 begonnen wurde und die vor dem 1. Januar 2030 abgeschlossen werden.

b) Neue Bescheinigung zu § 35c EStG und Bescheinigungspflicht der Umfeldmaßnahmenkosten

Das BMF hat mit Schreiben vom 6.2.2024⁷⁷ eine neue Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens und eine neue Bescheinigung für Personen mit Ausstellungsberechtigung nach § 88 Gebäudeenergiegesetz bekannt gegeben.

Nur bis zum Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 6.2.2024⁷⁸ sind die bisherigen Bescheinigungsmuster⁷⁹ anzuwenden.

Neu eingefügt wurde eine Rz. 12a:

Aufwendungen für Umfeldmaßnahmen, die nicht selbst durch das Fachunternehmen ausgeführt werden, sowie Aufwendungen für von dem Steuerpflichtigen separat erworbene Materialien sind danach nur förderfähig, wenn sie in der Bescheinigung des Fachunternehmens mitausgewiesen sind.

Durch den Ausweis bescheinigt das Fachunternehmen im Fall einer Umfeldmaßnahme, dass eine entsprechende Umfeldmaßnahme im Zusammenhang mit der durchgeführten energetischen Maßnahme grundsätzlich notwendig ist und im Fall von selbst erworbenen Materialien, dass diese vom Fachunternehmen verwendet wurden.

⁷⁶ Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht v. 21.12.2019, BGBl I 2019, 2886

⁷⁷ BMF-Schr. v. 6.2.2024 – BStBl I 2024, 237

⁷⁸ BMF-Schr. v. 6.2.2024 – BStBl I 2024, 237

⁷⁹ Siehe BMF-Schr. v. 26.1.2023 – BStBl I 2023, 218

Die Höhe der hierbei auszuweisenden Kosten entspricht der vom Auftraggeber mitgeteilten Höhe der Kosten und muss vom Fachunternehmen nicht überprüft werden.

Praxishinweis

Die Aufführung auf der Bescheinigung wurde bislang von der Finanzverwaltung nicht verlangt. Hintergrund hierfür dürfte sein, dass für Umfeldmaßnahmen im Zusammenhang mit der Installation von PV-Anlagen die Steuerermäßigung nach § 35c EStG begehrt wurde.

c) Steuerermäßigungszeitpunkt

Blick ins Gesetz

§ 35c Abs. 4 EStG bestimmt für den Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen Folgendes:

(4) Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen ist, dass

1.

der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat, die die förderungsfähigen energetischen Maßnahmen, die Arbeitsleistung des Fachunternehmens und die Adresse des begünstigten Objekts ausweisen, und die in deutscher Sprache ausgefertigt ist und

2.

die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

Problemstellung

- Im Jahr 2021 wurde eine nach § 35c EStG begünstigte Heizungsanlage eingebaut.
- Zur Begleichung des Rechnungsbetrags wurde eine monatliche Ratenzahlung mit dem ausführenden Betrieb für die Jahre 2021 bis 2024 vereinbart.
- Abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung wird in dem Klage- bzw. Revisionsverfahren die Auffassung vertreten, dass mit Abschluss der Ratenzahlungsvereinbarung in 2021 eine vollständige Bezahlung vorliegt.

Offene Frage

Liegt ein Abschluss der energetischen Maßnahmen im Sinne des § 35c EStG bereits mit der ausgeführten Erneuerung der Heizungsanlage (hier 2021)

oder erst mit der vollständigen Begleichung des Rechnungsbetrags (voraussichtlich 2024) vor?

Das FG München bestätigte mit seinem Urteil die Auffassung des Finanzamts, dass von einem Abschluss der energetischen Maßnahme erst mit vollständiger Bezahlung an den Leistungserbringer ausgegangen werden kann. Insbesondere liegt in der Vereinbarung der Ratenzahlungsvereinbarung keine Zahlung des restlichen Werklohns in Form einer Novation vor. Im Urteilsfall können die Kläger die Steuerermäßigung nach § 35c EStG folglich erst im Kalenderjahr 2024 erstmalig in Anspruch nehmen.

Zu dieser Frage ist nunmehr ein Musterverfahren beim BFH anhängig.⁸⁰

Praxishinweis

Die o. g. Rechtsfrage ist bislang gerichtlich nicht geklärt. U. E. sollte die Steuerermäßigung zum frühestmöglichen Zeitpunkt (= Zeitpunkt der Leistungsausführung) unter Hinweis auf die spätere/n Zahlung/Zahlungen angesetzt werden. Sollte die Finanzverwaltung die Steuerermäßigung im Zeitpunkt der Leistungsausführung ablehnen, ist hiergegen Einspruch einzulegen und das Ruhen des Verfahrens⁸¹ im Hinblick auf das beim BFH anhängige Verfahren zu beantragen.

⁸⁰ Vorinstanz: FG München v. 8.12.2023 – 8 K 1534/23, EFG 2024, 653, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 31/23

⁸¹ § 363 Abs. 2 Satz 2 AO

III. Lohnsteuer aktuell

1. Betriebsveranstaltung

a) Grundsätzliches

Durch das ZollkodexAnpG⁸² ergibt sich eine Rechtsänderung bei der lohnsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen.

Aufgrund einer gesetzlichen Kodifizierung gehören kraft Gesetzes zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch⁸³ Einnahmen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG:

„¹Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsveranstaltung).

*²Zuwendungen im Sinne des Satzes 1 sind alle **Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer** unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen **rechnerischen Anteil an den Kosten** der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet.*

*³**Soweit** solche Zuwendungen den Betrag von **110 €** je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer **nicht übersteigen**, gehören sie nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen **des Betriebs** oder **eines Betriebsteils** offensteht.*

*⁴Satz 3 gilt für bis zu **zwei** Betriebsveranstaltungen jährlich.*

*⁵Die Zuwendungen im Sinne des Satzes 1 sind abweichend von § 8 Absatz 2 mit den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen **entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers** im Sinne des Satzes 2 anzusetzen.“*

⁸² BGBl I 2014, 2417 = BStBl I 2015, 58

⁸³ § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG

Die Finanzverwaltung hat zu der gesetzlichen Neuregelung mit Schreiben vom 14. Oktober 2015 ausführlich Stellung bezogen.⁸⁴

Praxishinweis

Durch das verabschiedete Wachstumschancengesetz hat der Gesetzgeber keine Erhöhung des Freibetrags von 110 € auf 150 € verabschiedet. Es bleibt abzuwarten, ob in künftigen Gesetzgebungsverfahren eine Erhöhung vorgenommen werden wird.

b) Abteilungsleiterveranstaltung als Betriebsveranstaltung

Die Lohnsteuer auf geldwerte Vorteile, die aus Anlass einer Betriebsveranstaltung zugewendet werden, nur Führungskräften offensteht, kann nach Auffassung des BFH⁸⁵ nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG pauschal mit 25 % erhoben werden.

Der Begriff der Betriebsveranstaltung in § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ist entsprechend der Legaldefinition des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG auszulegen.

Zum Hintergrund:

Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsveranstaltung) führen zu Arbeitslohn.⁸⁶

Soweit solche Zuwendungen den Betrag von 110 € je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen, gehören sie nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.⁸⁷

Der Freibetrag von 110 € wird nur dann gewährt, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

⁸⁴ BMF-Schr. v. 14.10.2015, BStBl I 2015, 832

⁸⁵ BFH, Urt. v. 27.3.2024 - VI R 5/22, juris

⁸⁶ § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG

⁸⁷ § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG

Offen war die Frage, ob eine „Betriebsveranstaltung“ auch bei einem geschlossenen Kreis (z. B. Vorstands- und Führungskräfte-Weihnachtsfeiern) vorliegt, dann aber kein Freibetrag von 110 € gewährt wird.

Bedeutsam ist die Beantwortung dieser Frage, weil bei Vorliegen einer Betriebsveranstaltung eine Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % möglich ist.⁸⁸

Der BFH hat bei geschlossenen Veranstaltungen für Zwecke der Lohnsteuerpauschalierung nicht verlangt, dass die Teilnahme allen Angehörigen des Betriebs oder Betriebsteils offenstehen muss. Im Entscheidungsfall wurde folglich eine Lohnsteuerpauschalierung mit einem Steuersatz von 25 % zugelassen.

c) Blick in die Sozialversicherung

Aufwendungen von mehr als 110 € je Beschäftigten für eine betriebliche Jubiläumsfeier sind als geldwerter Vorteil in der Sozialversicherung beitragspflichtig, wenn sie nicht mit der Entgeltabrechnung, sondern erst erheblich später pauschal versteuert werden.

Das hat das Bundessozialgericht (BSG) am 23. April 2024 entschieden und die gegenteiligen Entscheidungen der Vorinstanzen⁸⁹ aufgehoben.⁹⁰

- Im entschiedenen Fall feierte das klagende Unternehmen mit seinen Beschäftigten am 5. September 2015 ein Firmenjubiläum.
- Am 31. März 2016 zahlte es für September 2015 auf einen Betrag von rund 163.000 € die für 162 Arbeitnehmer angemeldete Pauschalsteuer.
- Nach einer Betriebsprüfung forderte der beklagte Rentenversicherungsträger von dem Unternehmen Sozialversicherungsbeiträge und Umlagen in Höhe von rund 60.000 € nach.
- Dies befand das BSG als rechtmäßig.

Der Beitragsbemessung in der Sozialversicherung unterliegt unter anderem das Arbeitsentgelt. Dazu gehören auch die Aufwendungen, die der Klägerin für Güter und Dienstleistungen aufgrund der Betriebsfeier zum Firmenjubiläum für ihre Beschäftigten entstanden sind und 110 € pro Beschäftigten überschreiten.

⁸⁸ § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG

⁸⁹ Zuletzt LSG Nds-Bremen, Urt. v. 24.3.2022 – L 12 BA 3/20, DStR 2022, 1444

⁹⁰ BSG-Urt. v. 23.4.2024 – B 12 BA 3/22 R

Die Voraussetzungen für eine Ausnahme von der Beitragsfreiheit sind nicht erfüllt. Dafür hätte die Klägerin zeitgleich mit den Entgeltabrechnungen diese Aufwendungen zumindest zur pauschalen Besteuerung anmelden und dadurch den Übergang der Steuerschuld auf sich auslösen müssen.

Praxishinweis

Nach der zum 22. April 2015 geänderten Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV)⁹¹ reicht die bloße Möglichkeit der pauschalen Besteuerung nicht mehr für eine Sozialversicherungsfreiheit aus.⁹² Das Arbeitsentgelt muss vielmehr mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum pauschal besteuert werden, d. h. die Pauschalierung muss tatsächlich und mit der Entgeltabrechnung durchgeführt werden. Eine Pauschalbesteuerung erst am 31. März 2016 – und damit sogar nach dem Zeitpunkt, zu dem die Lohnsteuerbescheinigung für das Vorjahr übermittelt werden muss – reicht dafür jedenfalls nicht. Dass im Steuerrecht bei der Pauschalbesteuerung anders verfahren werden kann, ändere, so das BSG, an der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung nichts.

2. Reisekosten - Update

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013⁹³ hat der Gesetzgeber seit 2014 den vormals durch die Rechtsprechung geprägten Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte durch den gesetzlich in § 9 Abs. 4 EStG definierten Begriff der ersten Tätigkeitsstätte ersetzt. Mit der Gesetzesänderung wurde das Ziel verfolgt, die erste Tätigkeitsstätte insbesondere nach der Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers definieren zu können; einer gesonderten Zuordnung für einkommensteuerliche Zwecke sollte es nicht bedürfen. Rechtsstreitigkeiten sollten hierzu verhindert werden.⁹⁴ Dieser Zielsetzung zum Trotz hatte sich die Rechtsprechung dennoch verstärkt mit der Rechtsauslegung der gesetzlich definierten „ersten Tätigkeitsstätte“ auseinanderzusetzen. Denn der Teufel steckt auch hier im Detail. Nachfolgend werden die aktuellen Entwicklungen beschrieben.

⁹¹ Fünftes Gesetz zur Änderung des SGB IV und anderer Gesetze v. 15.4.2015, BGBl I 2015, 583

⁹² § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV

⁹³ BGBl I 2013, 285 = BStBl I 2013, 188

⁹⁴ Harder-Buschner, NWB 2012, 3848

a) Grundsätzliches

Die Begründung einer ersten Tätigkeitsstätte führt dazu, dass die steuerliche Geltendmachung von Reisekosten an einem solchen Tätigkeitsort ausgeschlossen ist. Die Reisekostenarten

- Fahrtkosten
- Mehraufwendungen für Verpflegung
- Übernachtungskosten
- Reisenebenkosten

sind nur dann ansetzbar bzw. steuerfrei durch den Arbeitgeber erstattbar⁹⁵, wenn eine betrieblich oder beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vorliegt.⁹⁶

Aber wann liegt eine erste Tätigkeitsstätte vor? Der Gesetzgeber unterscheidet zwei Fälle:

- Eine erste Tätigkeitsstätte liegt am Ort einer ortsfesten⁹⁷ betrieblichen Einrichtung vor, wenn der Arbeitnehmer dieser dauerhaft zugeordnet ist.⁹⁸
- Selbst ohne ausdrückliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers liegt eine erste Tätigkeitsstätte vor, wenn der Arbeitnehmer dauerhaft am Ort einer betrieblichen Einrichtung in gesetzlich bestimmtem Umfang tätig werden soll.⁹⁹

b) Erste Tätigkeitsstätte

Blick in § 9 Abs. 4 Sätze 1 bis 5 EStG

„(4) ¹Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.

²Die Zuordnung im Sinne des Satzes 1 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt.

⁹⁵ § 3 Nr. 13 bzw. Nr. 16 EStG

⁹⁶ R 9.4 Satz 1 LStR 2023

⁹⁷ siehe hierzu weitergehend Seifert, NWB 2014, 3448

⁹⁸ § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG

⁹⁹ § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG

³Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.

⁴Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft

1. typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder

2. je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

⁵Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte. ...“

c) „Dauerhafte“ Zuordnung

Grundsätzliches

Von einer auf Dauer angelegten Zuordnung (Prognoseentscheidung) ist insbesondere dann auszugehen, wenn eines der Regelbeispiele in § 9 Abs. 4 S. 3 EStG erfüllt wird.¹⁰⁰

Rollierender Arbeitsort

In einem vom BFH¹⁰¹ aktuell entschiedenen Fall lag der Arbeitsort in dem Kreisgebiet eines bestimmten Landkreises. Dort waren die Mitarbeiter innerhalb eines Versorgungsbereichs dauerhaft eingesetzt. Innerhalb dieses Bereichs rollierten sie jedoch auf Basis monatlich erstellter Dienstpläne auf allen Wachen. Entsprechend einer Arbeitgeberbescheinigung lag keine dienst- und arbeitsrechtliche Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte vor.

¹⁰⁰ Siehe vorherige Ausführungen

¹⁰¹ BFH-Beschl. v. 8.2.2024 – VI B 46/23, BFH/NV 2024, 391

Praxishinweis

Bei diesem Sachverhalt kann eine dauerhafte Zuordnung eines Rettungssanitäters zu einer bestimmten Rettungswache oder einer ersten Tätigkeitsstätte nach § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG nicht angenommen werden. Allein ein monatlich im Voraus erstellter Dienstplan kann bei einem unbefristet tätigen Arbeitnehmer keine Dauerhaftigkeit der Zuordnung begründen. Darauf, dass der Mitarbeiter ex post betrachtet ganz überwiegend in einer bestimmten Einsatzstelle eingesetzt wurde, kommt es nicht an.

Der aktuelle Beschluss des BFH ist über den Einzelfall hinaus für sämtliche Mitarbeiter bedeutsam, deren Arbeitsort z. B. innerhalb eines bestimmten Einsatzgebietes rolliert und an keinem der Arbeitsorte ex ante ein unbefristeter Einsatz vorgesehen ist. Bedeutsam kann dies z. B. auch für Lehrer sein, die an mehreren Schulen eingesetzt werden.

Leiharbeitnehmer

Für die Prüfung einer dauerhaften Zuordnung kommt es bei einem unbefristeten Leiharbeitsverhältnis auf die Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber (Verleiher) und dem Arbeitnehmer – nicht hingegen mit dem Entleiher – an.¹⁰² Sind die Einsätze des Arbeitnehmers zwar wiederholt beim selben Entleiher, aber jeweils zeitlich befristet, fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung.

Aus den Vereinbarungen zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer sollte eine jeweils zeitliche Befristung des Einsatzes ersichtlich sein, um Diskussionen über das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte beim Entleiher zu verhindern.

¹⁰² BFH-Urt. v. 12.5.2022 – VI R 32/20, BStBl II 2023, 35

Praxishinweis

Ist der Arbeitnehmer dem Entleiher zeitlich unbefristet zugeordnet, unterhält dieser am Ort des Entleihers – zumindest nach der bisherigen Rechtsauslegung - eine erste Tätigkeitsstätte. Ein Werbungskostenabzug nach den Grundsätzen des steuerlichen Reisekostenrechts scheidet dann aus.

Ob hieran vor dem Hintergrund von Änderungen durch das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) festgehalten werden kann, ist offen.¹⁰³ Vergleichbare Sachverhalte sollten offengehalten werden.

Offene Frage

FG München, Urteil vom 21. März 2023 – 6 K 1233/20¹⁰⁴

Kann ein Leiharbeiter aufgrund des ab 1. April 2017 geltenden § 1 Abs. 1b Satz 1 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (kurz: AÜG)¹⁰⁵ für Fahrten zum Entleiher eine Neubewertung der Ex-ante-Betrachtung durchführen, mit dem Begehren, dass betreffende Fahrtkosten aufgrund von Reisekostengrundsätzen als Werbungskosten abzugsfähig sind?

Anmerkungen

Das AÜG bestimmt, dass der Verleiher denselben Leiharbeiter nicht länger als 18 aufeinander folgende Monate demselben Entleiher überlassen darf, der Entleiher darf denselben Leiharbeiter nicht länger als 18 aufeinander folgende Monate tätig werden lassen, soweit nicht in Tarifverträgen eine andere Überlassungshöchstdauer festgelegt ist.¹⁰⁶ Offen ist, ob diese seit dem 1. April 2017 geltende Rechtslage dazu führt, dass auch ohne ausdrücklicher zwischen dem Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbarte Befristung ein nur vorübergehender Einsatz beim Entleiher vorliegt. Höchststrichterliche Rechtsprechung bleibt abzuwarten.¹⁰⁷

¹⁰³ Nds. FG, Urte. v. 13.7.2021 – 13 K 63/20, EFG 2022, 45, rkr.; FG München, Urte. v. 21.3.2023 – 6 K 1233/20, juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 22/23 (vgl. auch nachfolgende Ausführungen)

¹⁰⁴ FG München, Urte. v. 21.3.2023 – 6 K 1233/20, juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 22/23

¹⁰⁵ BGBl I 2017, 258: Höchstüberlassungsdauer von grundsätzlich 18 Monaten

¹⁰⁶ § 1 Abs. 1b Satz 3 ff AÜG

¹⁰⁷ FG München, Urte. v. 21.3.2023 – 6 K 1233/20, juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 22/23

3. Doppelte Haushaltsführung

a) Anlage N-Doppelte Haushaltsführung

Infolge der Neustrukturierung der Anlagen zur Einkommensteuer-Erklärung 2023 hat die Finanzverwaltung eine neue Anlage N-Doppelte Haushaltsführung erstellt. Die Eintragungen in dieser Antrag entsprechend weitestgehend den Eintragungen in der bisherigen Anlage N.

Blick in die Anlage N-Doppelte Haushaltsführung



Anleitung
vorhanden

2023

1	Name		<h3 style="margin: 0;">Anlage N- Doppelte Haus- haltsführung</h3> <p style="font-size: 0.8em; margin: 0;">Jeder Ehegatte / Lebenspartner mit Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung hat eine eigene Anlage N-Doppelte Haushaltsführung abzugeben.</p> <div style="margin-top: 5px;"> <input checked="" type="checkbox"/> Steuerpflichtige Person / Ehemann / Person A <input checked="" type="checkbox"/> Ehefrau / Person B </div>
2	Vorname		
3	Steuernummer		

Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

b) Doppelte Haushaltsführung und Unterkunftskosten

Seit dem VZ 2014 können nur noch folgende Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden:

- **Inland:** tatsächliche Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft, höchstens jedoch 1.000 € monatlich.
- **Ausland:** Notwendige Aufwendungen für eine Unterkunft. Die Ermittlung der notwendigen Unterkunftskosten bestimmt sich nach bisheriger Verwaltungsauffassung nach den Kosten für eine 60 qm große Wohnung in durchschnittlicher Wohnlage.¹⁰⁸ Der BFH hat diese Auslegung abgelehnt und entschieden, dass die notwendigen Unterkunftskosten – unabhängig von der 60 qm-Regelung – absetzbar sind.¹⁰⁹ Ob als notwendige Unterkunftskosten bei einem Beamten des höheren Dienstes des Auswärtigen Amtes die gesamten Unterkunftskosten – unabhängig von der Wohnungsgröße – wegen seiner Repräsentationsverpflichtung absetzbar sind, muss der BFH

¹⁰⁸ BMF-Schr. v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011:006, BStBl I 2020, 1228, Rz 112

¹⁰⁹ BFH-Urt. v. 9.8.2023 – VI R 20/21, BFH/NV 2024, 86

entscheiden.¹¹⁰ Zumindest das FG Berlin-Brandenburg hat eine Deckelung der Kosten auf 140 qm vorgenommen und nicht die begehrten Kosten für eine 250 qm große Wohnung anerkannt.

Praxishinweis

In Auslandsentsendungsfällen wird der steuerpflichtige Arbeitslohn oftmals im Entsendungsstaat versteuert und in Deutschland unter Anwendung des Progressionsvorbehalts steuerfrei gestellt. Die dem **Progressionsvorbehalt** unterliegenden Einkünfte werden nach deutschem Recht ermittelt, sodass die vorgenannte Abzugseinschränkung auch hierfür Bedeutung hat.

Zu den Unterkunftskosten haben sich folgende aktuelle Entwicklungen ergeben:

- Bei **grenzüberschreitender doppelter Haushaltsführung** stellte sich die Frage, wie die notwendigen ausländischen Unterkunftskosten zu bestimmen sind. Der BFH lehnt es ab, diese auf der Grundlage einer Wohnung mit einer **Wohnfläche von bis zu 60 qm** bei einem ortsüblichen Mietpreis je qm für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittlichen Wohnung zu schätzen.¹¹¹ Bei einer beamtenrechtlich zugewiesenen Dienstwohnung sind die tatsächlichen Kosten notwendig. Bei in der Privatwirtschaft beschäftigten Arbeitnehmern dürften nicht unmittelbar die tatsächlichen Unterkunftskosten als notwendig angesehen werden können. Hier müssen weitere Umstände hinzukommen wie z.B. die Sicherheitslage im Tätigkeitsstaat.¹¹²
- Zu den Kosten für die Nutzung einer Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung zählt nach Auffassung des BFH¹¹³ auch die **Zweitwohnungsteuer**. Diese kann – entsprechend der Auffassung der Finanzverwaltung¹¹⁴ – nur im Rahmen der Unterkunftskostenregelung bei den Aufwendungen zur doppelten Haushaltsführung in Ansatz gebracht werden. Für die Zweitwohnungsteuer greift damit auch die Abzugsbeschränkung auf 1.000 € (Unterkunftskosten Inland).
- Die Kosten eines **separat angemieteten Pkw-Stellplatzes** werden nach Auffassung des FG Mecklenburg-Vorpommern¹¹⁵ und entgegen der Verwaltungsauffassung von der Begrenzung der

¹¹⁰ FG Berlin-Brandenburg, Urte. v. 14.6.2023 – 1 K 12087/20, juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 21/23

¹¹¹ BFH-Urte. v. 9.8.2023 – VI R 20/21, DStR 2023, 2481

¹¹² Geserich, NWB IAAAJ-51869

¹¹³ BFH-Urte. v. 13.12.2023 - VI R 30/21

¹¹⁴ BMF-Schr. v. 25.11.2020 –BStBl I 2020, 1228, Rz 108

¹¹⁵ FG Mecklenburg-Vorpommern, Urte. v. 21.9.2022 – 3 K 48/22, EFG 2023, 114, rkr.

Unterkunftskosten¹¹⁶ nicht erfasst. Wenngleich diese Entscheidung rechtskräftig wurde, entspricht sie nicht der aktuellen Verwaltungsauffassung.¹¹⁷

Blick in die Anlage N-Doppelte Haushaltsführung

Kosten der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte		EUR
23	Aufwendungen (z. B. Miete einschließlich Stellplatz- / Garagenkosten, Nebenkosten)	530
24	Größe der Zweitwohnung des doppelten Haushalts im Ausland in m ²	531

- Vertritt die Finanzverwaltung diese Auffassung, sollte hiergegen Einspruch eingelegt und das Ruhen des Verfahrens beantragt werden. Hintergrund: Auch das Niedersächsische FG kommt zur Auffassung, dass die Stellplatzkosten zu den in voller Höhe abziehbaren Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung zählen. Die Besonderheit in dieser Entscheidung liegt darin, dass diese Auffassung selbst dann gilt, wenn die Wohnungs- und Stellplatzanmietung in einem Vertrag geregelt sind.¹¹⁸

Beispiel

A wohnt mit seiner Familie in Kiel und unterhält seine erste Tätigkeitsstätte seit 1. Januar 2024 in Stuttgart. In Stuttgart hat er eine Zweitwohnung für 1.100 €/mtl. zuzüglich 80 €/mtl. Stellplatzkosten für den privaten PKW angemietet.

Lösung

Nach **Auffassung der Finanzverwaltung** sind die Unterkunftskosten am Ort der Zweitwohnung in Höhe von 1.000 € / Monat ansetzbar. Die Unterkunftskosten sollen auch die Kosten für den Stellplatz umfassen.

Demgegenüber wird in der **FG-Rechtsprechung** die Auffassung vertreten, dass die Stellplatzkosten neben den auf 1.000 € / Monat abziehbaren Unterkunftskosten abziehbar sind.

Praxishinweis

Vergleichbare Sachverhalte sollten mit Verweis auf die beim BFH anhängigen Verfahren offengehalten werden.

¹¹⁶ § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4 EStG

¹¹⁷ BMF-Schr. v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011:006, BStBl I 2020, 1228, Rz 108

¹¹⁸ Nds. FG, Ur. v. 16.3.2023 – 10 K 202/22, DStR 2023, 1879, Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 4/23

4. Steuerfreie Gesundheitsförderung

**BFH-Urteil vom
23. November 2023
– VI R 24/21¹¹⁹**

Zur Mitarbeiterbindung und zur Mitarbeitergewinnung spielen arbeitgeberseitig gewährte Benefits eine bedeutsame Rolle. Steuerfreie und folglich auch beitragsfreie Benefits lässt der Gesetzgeber auch für Gesundheitsförderungsleistungen nach Maßgabe von § 3 Nr. 34 EStG zu. Nicht in diese Steuerfreiheit einzubeziehen sind allerdings die im Zusammenhang mit der Mitarbeitergesundheitsleistung anfallenden Nebenkosten wie z. B. eine unentgeltliche Gestellung von Unterkunft und Verpflegung.

a) Grundsätzliches

Als Einnahme bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist der Arbeitslohn zu erfassen. Der inländische Arbeitgeber bzw. der ausländische Verleiher¹²⁰ hat den Lohnsteuerabzug vorzunehmen.

Unter Arbeitslohn sind alle Einnahmen zu verstehen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen¹²¹ und die Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft darstellen.

Kein Arbeitslohn sind Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse, die eben nicht als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft anzusehen sind. Ein Lohnsteuerabzug ist folglich nicht vorzunehmen. Hierzu zählen z. B. Aufmerksamkeiten aus einem besonderen persönlichen Anlass¹²² oder bestimmte berufliche Fort- und Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers.¹²³ Die Beurteilung richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

Dem Lohnsteuerabzug sind ferner steuerfreie Arbeitgeberleistungen nicht zu unterwerfen. Die Befreiungsnormen ergeben sich oftmals aus § 3 EStG, sind aber auch an anderen Stellen des EStG, wie z. B. in § 8 Abs. 3 EStG (Rabattfreibetrag) oder § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG (arbeitgeberseitige Überlassung einer Wohnung), zu finden.

¹¹⁹ BFH-Urt. v. 23.11.2023 – VI R 24/21, BFH/NV 2024, 455

¹²⁰ § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG

¹²¹ § 2 Abs. 1 LStDV

¹²² R 19.6 Abs. 1 LStR 2023

¹²³ R 19.7 LStR 2023

b) Gesundheitsförderungsleistung des Arbeitgebers

Arbeitgeber gewähren den Mitarbeitern zur Bindung an das Unternehmen oder zur Mitarbeitergewinnung oftmals auch solche Benefits, die die Gesundheit des Mitarbeiters fördern.

Solche Arbeitgeberleistungen können

- Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse,
- steuerfreier Arbeitslohn nach § 3 Nr. 34 EStG oder
- steuerpflichtiger Arbeitslohn

sein.

Nach Maßgabe von § 3 Nr. 34 EStG in der bis zum 31.12.2018 geltenden Fassung blieben solche zusätzliche Arbeitgeberleistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung bis 500 € im Kalenderjahr steuerfrei, die bestimmte im SV-Recht definierte Anforderungen zu erfüllen hatten. Seit 2019 hat der Gesetzgeber diese Vorschrift an die zuvor eingetretenen Änderungen im SGB V angepasst und ein Zertifizierungserfordernis mit aufgenommen. Unter die Steuerfreiheit fallen nunmehr zertifizierte Präventionskurse und betriebliche Gesundheitsförderungen, die den Zertifizierungskriterien entsprechen.¹²⁴ Zudem hat der Gesetzgeber die Steuerfreiheit ab 2019 auf 600 € erhöht.

c) Vom BFH zu klärende Frage

Der BFH musste zur bis 2018 geltenden Rechtslage nunmehr die Frage beurteilen, ob auch mit Präventionsleistungen im Zusammenhang stehende unentgeltliche oder vergünstigte Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen des Arbeitgebers nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei sind.

d) Sachverhalt: Teilnahme an einem Gesundheitstag

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Die Arbeitgeberin (Klägerin) ermöglichte ihren Arbeitnehmern in den Kalenderjahren 2011 bis 2014 (Streitzeitraum) die Teilnahme an sog. Gesundheitstagen.
- Die Veranstaltungen erstreckten sich über ein Wochenende.

¹²⁴ weitergehend: BMF-Schr. v. 20.4.2021 – BStBl I 2021, 700

- Die Unterbringung der Teilnehmer erfolgte während der Gesundheitstage in einem Ferienzentrum in einem Hotel.
- Das Veranstaltungsangebot bestand z. B. aus der Einführung in Nordic Walking, Rückenschule, progressiver Muskelentspannung und/oder aus Ernährungskursen.
- Der von der Klägerin für die Seminarteilnahme nebst Unterkunft und Verpflegung kalkulierte Preis betrug je Teilnehmer 285 € (2011 und 2012) beziehungsweise 280 € (2013 und 2014). Die teilnehmenden Arbeitnehmer hatten lediglich einen Eigenanteil in Höhe von 99 € zu zahlen. Die darüberhinausgehenden Kosten trug die Klägerin. Die Krankenkassen ordneten den von den Arbeitnehmern gezahlten Eigenanteil als Aufwendungen i. S. d. § 20 SGB V ein und erstatteten (auf Antrag) Beträge zwischen 75 € und 99 €.
- Die Klägerin behandelte die Vorteile aus der vergünstigten Teilnahme an den Gesundheitstagen insgesamt als steuerfreien Arbeitslohn gemäß § 3 Nr. 34 EStG.
- Dem folgte das Finanzamt nicht. Die von der Klägerin übernommenen Neben- oder Zusatzleistungen, wie die Kosten der Verpflegung und Unterkunft, seien nicht von § 3 Nr. 34 EStG umfasst. Für die auf diese geldwerten Vorteile entfallende nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer nahm das Finanzamt die Klägerin durch Nachforderungsbescheid¹²⁵ in Anspruch.

FG Thüringen,
Urteil vom 14.
Oktober 2021
- 1 K 655/17

Nebenkosten sind
auch nach § 3 Nr.
34 EStG steuerfrei

e) **Auffassung des Thüringer FG**

Die Klage hatte Erfolg. Nach Auffassung des Thüringer FG¹²⁶ gehörten die Nebenleistungen untrennbar zur Gesundheitsförderungsmaßnahme dazu und seien somit auch nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei. Die Nebenkosten teilten das Schicksal der Hauptmaßnahme. Auch sei dem EStG in der bis zum 31.12.2018 geltenden Fassung keine Einschränkung auf die sozialversicherungsrechtlichen Leistungen nach dem Leitfaden Prävention zu entnehmen.

BFH-Urteil vom
23. November 2023
– VI R 24/21

Ablehnung der
Steuerfreiheit für
Nebenleistungen

f) **Auffassung des BFH**

Der BFH hob die Vorentscheidung auf und wies die Sache an das FG zurück. Der BFH entschied, dass die geldwerten Vorteile aus der unentgeltlichen oder vergünstigten Gewährung von Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen nicht gemäß § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei seien.

¹²⁵ § 40 Abs. 1 EStG

¹²⁶ Thüringer FG, Ur. v. 14.10.2021 – 1 K 655/17, EFG 2022, 648

Zunächst betont der BFH, dass die mit der Teilnahme an den Gesundheitstagen übernommenen Nebenleistungen (Unterkunft, Verpflegung) keine Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse seien.

Auch seien die hier zur Diskussion stehenden Nebenleistungen nicht nach § 3 Nr. 34 EStG a. F. steuerfrei. Die Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen zählten hierzu nicht, da sie weder den allgemeinen Gesundheitszustand der Mitarbeiter verbesserten noch die Gesundheit förderten.¹²⁷

Die werde nach Auffassung des BFH zudem dadurch bestätigt, dass die übrigen Kosten in § 23 Abs. 2 Satz 2 SGBV genannt würden, auf die § 3 Nr. 34 EStG a. F. keinen Bezug nehme.¹²⁸

Auch sei der Gesundheitstag keine einheitliche Maßnahme. Vielmehr habe die Prüfung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 34 EStG a. F. für den jeweils gewährten Vorteil zu erfolgen.

g) Praxisfolgen

Die BFH-Entscheidung ist zwar bis zum 31.12.2018 geltenden Rechtslage ergangen. Sie hat in der ab 2019 geltenden Rechtslage aber gleichermaßen Bedeutung. Vom Arbeitgeber mit Präventionsleistungen im Zusammenhang stehende Neben- oder Zusatzleistungen sind danach grundsätzlich steuerpflichtig.¹²⁹

Allerdings leben nunmehr andere Steuerbefreiungsvorschriften bzw. Möglichkeiten zur Lohnsteuerpauschalierung¹³⁰ auf. So könnten z. B. Fahrtkosten für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei bleiben. Die Steuerfreiheit für Auswärtstätigkeiten scheidet jedoch mangels betrieblichem Anlass aus. Für eventuell steuerpflichtige Arbeitslohnteile könnte bei Vorliegen von geldwerten Vorteilen eine Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG mit 30 % - allerdings mit SV-Pflicht – erwogen werden.

¹²⁷ BFH-Urt. v. 23.11.2023 – VI R 24/21, BFH/NV 2024, 455; Rz. 16

¹²⁸ BFH-Urt. v. 23.11.2023 – VI R 24/21, BFH/NV 2024, 455; Rz. 17

¹²⁹ siehe auch BMF-Schr. v. 20.4.2021 – BStBl I 2021, 700 Rz. 34

¹³⁰ z. B. Lohnsteuerpauschalierung infolge des Vorliegens einer Betriebsveranstaltung

Praxishinweis

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass durch die i. d. R. steuerpflichtigen Nebenleistungen zur Gesundheitsförderung kein Verbrauch des 600 €-Freibetrags (bis 2018: 500 €) eintritt. Dieser Freibetrag ist im Übrigen je Arbeitnehmer und je Dienstverhältnis zu beurteilen, wobei sich der Arbeitnehmerbegriff am Steuerrecht orientiert, d. h. auch pauschalierte geringfügig entlohnte Beschäftigte wie auch sv-freie Gesellschafter/ Geschäftsführer können hiervon profitieren. Da Gesundheitsförderungsleistungen zum Praxisalltag zählen, dürfte sich bei Gesellschaftern/ Geschäftsführern die Frage nach einer vGA nicht stellen. Rechtsprechung hierzu bleibt aber gegenwärtig abzuwarten.

**BFH-Urteil vom
23. November 2023
– VI R 15/21¹³¹**

5. VIP-Loge: Anwendungsfragen zu § 37b EStG

Geschenke erhalten die (Geschäfts-)Freundschaft. Gerade rund um große Veranstaltungen (z. B. Fußball-EM 2024 in Deutschland) rücken die Fragen nach der Besteuerung von Einladungen in eine VIP-Loge wieder in den Fokus. Der BFH hat hierzu entschieden, dass Aufwendungen für Leerplätze und die die Geschäftspartner begleitenden Mitarbeiter des Einladenden nicht nach § 37b EStG zu pauschalieren sind.

a) Einladungsvorteil kann durch den Einladenden versteuert werden

Unabhängig vom Betriebsausgabenabzug von VIP-Logenkosten stellt sich die Frage, wie die Kosten für in eine VIP-Loge eingeladene Personen zu versteuern sind. Der Einladende kann eine Empfängerbesteuerung durch eine Pauschalierung der Steuer nach Maßgabe von § 37b EStG verhindern.

b) Vom BFH zu klärende Frage

Der BFH hatte nunmehr die Frage zu beantworten, welche Aufwendungen unter Berücksichtigung von leer gebliebenen Plätzen in der VIP-Loge und Begleitung von Geschäftsfreunden durch Arbeitnehmer des Einladenden zu pauschalieren sind.

c) Sachverhalt: Veranstaltungen in einer VIP-Loge

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Die Klägerin mietete in den Streitjahren 2012 bis 2014 eine VIP-Loge ("Suite") mit zwölf Sitzplätzen an.

¹³¹ BFH-Urt. v. 23.11.2023 – VI R 15/21, BFH/NV 2024, 451

- Der "Suite-Nutzungsvertrag" über die VIP-Loge umfasste keine Bewirtschaftungsleistungen.
- Werbe- und Sponsoring-Maßnahmen waren der Klägerin nur innerhalb der VIP-Loge gestattet.
- Das vereinbarte Werbepaket beinhaltete Logo- und Schriftzugdarstellungen im Suitenumlauf, auf einem Board sowie Einträge im Branchenbuch der Veranstaltungsstätte.
- Die VIP-Loge wurde bei Veranstaltungen dergestalt genutzt, dass Geschäftspartner der Klägerin zu dem entsprechenden Event eingeladen wurden.
- Außerdem nahmen Mitarbeiter bzw. Mitglieder der Geschäftsleitung der Klägerin an den jeweiligen Veranstaltungen teil. Die Klägerin hatte diesbezüglich interne Anweisungen über das Verhalten als sog. Gastgeber erteilt. Der verantwortliche Mitarbeiter hatte danach u. a. darauf zu achten, dass Flyer im Schrank auslagen, ausreichend T-Shirts der Klägerin vorhanden waren und das Firmenvideo lief. Auch führte der Mitarbeiter den Gästeempfang sowie die Essensbestellungen durch.
- An den mehr als 300 Veranstaltungen nahmen knapp 3.000 Geschäftspartner und mehr als 1.000 Arbeitnehmer teil. Es blieben bei über 300 Veranstaltungen verteilt rund 1.300 Plätze frei; bei einzelnen Veranstaltungen blieb die Loge neben deren Plätzen ungenutzt. Die Klägerin wies die Nutzungsbelegung im Einzelnen nach.
- Die VIP-Logenaufwendungen von rund 130.000 € zuzüglich Umsatzsteuer teilte die Klägerin in Kosten für die Werbung und Geschenke im Schätzungswege unter entsprechender Anwendung der Aufteilungsgrundsätze des BMF-Schreibens vom 22.8.2005¹³² auf. Nach diesem Schreiben entfallen die Aufwendungen zu 40 % auf Werbung, 30 % auf Bewirtungskosten und zu 30 % auf Geschenkaufwendungen. Da die hier zur Diskussion stehende VIP-Loge keine Bewirtungskosten umfasste, verteilte die Klägerin die Bruttokosten entsprechend prozentual auf die Werbung (57 %) und auf die Geschenkaufwendungen (43 %).
- Der Geschenkaufwand wurde um 8,33 % (einer von zwölf Plätzen) gekürzt, da die Klägerin der Auffassung war, dass der als Gastgeber teilnehmende Arbeitnehmer aus rein betrieblichen Gründen vor Ort gewesen sei. Der verbleibende Betrag wurde nach Maßgabe von § 37b Abs. 1 EStG pauschaliert.

¹³² BStBl I 2005, 845

Dieser Kostenaufteilung folgte das Finanzamt nicht. Das Finanzamt schätze die Kosten für die Werbung mit 25 % und die für Geschenke mit 75 %. Der Geschenkeaufwand wurde pauschaliert. Einen Abschlag für die dienstverpflichteten Mitarbeiter akzeptierte das Finanzamt nicht.

d) Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg

Die Klage hatte teilweise Erfolg. Die Arbeitnehmer haben laut FG Berlin-Brandenburg¹³³ zumindest teilweise im überwiegenden Eigeninteresse der Arbeitgeberin teilgenommen. Sie seien dort oftmals im überwiegenden betrieblichen Interesse als Gästebegleitung tätig geworden, was durch die Übernahme diverser Aufgaben und auch der Erfassung als Arbeitszeit deutlich würde. Der halbe Platzwert wurde als nicht steuerbare Leistung angesehen. Ein höherer Abschlag kam nicht in Frage, weil bei den Veranstaltungen z. T. mehr Mitarbeiter als Kunden teilnahmen. Der Abschlag entfiel gänzlich, falls kein Kunde teilnahm. Außerdem verwarf das FG die Aufteilung 75 % (Geschenkeaufwand) und 25 % (Werbeaufwand).

e) Auffassung des BFH

Der BFH sah die vom Finanzamt eingelegte Revision als unbegründet an und wies diese zurück. Die Steuerberechnung der Finanzverwaltung war wirklich zu hoch.

Als Gastgeber auftretende Arbeitnehmer lösen keine Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG aus

Der BFH betonte zunächst, die Pauschalierung nach § 37b EStG setze zunächst steuerbare Einnahmen beim Empfänger voraus. Dies gelte sowohl für Zuwendungen an Geschäftsfreunde als auch an eigene Mitarbeiter. Erweise sich eine Zuwendung an Mitarbeiter als Leistung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse, bedürfe es insoweit keiner Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG. So verhalte es sich bezüglich der als Gastgeber gegenüber den Geschäftsfreunden auftretenden Arbeitnehmern. Das FG Berlin-Brandenburg pauschalierte im Schätzungswege 50 % des Aufwands und unterwarf auch diesen der Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG. Der BFH betonte, dass nach der Aktenlage der volle Aufwand nicht dem Anwendungsbereich von § 37b Abs. 2 EStG zu unterwerfen sei.¹³⁴ Da die Arbeitgeberin hiergegen aber keine Revision eingelegt habe, ergehe hierzu keine Entscheidung.

¹³³ FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 22.6.2021 – 8 K 8232/18, EFG 2021, 1636

¹³⁴ BFH-Urt. v. 23.11.2023 – VI R 15/21, BFH/NV 2024, 451; Rz. 16

Kosten für nicht besuchte Veranstaltungen und Leerplätze lösen keine Pauschalierung nach § 37b EStG aus

Bei einzelnen Veranstaltungen waren im Entscheidungsfall die Logenplätze nicht belegt. Bei einzelnen Veranstaltungen besuchte niemand die VIP-Loge. Für den BFH folgt daraus, dass niemandem ein Vorteil zugewandt werde. Die Pauschalierung nach § 37b EStG habe insoweit zu unterbleiben. Die von den Gesamtkosten auf Leerplätze bzw. auf nicht besuchte Veranstaltungen entfallenden Aufwendungen erhöhten die Vorteilswerte der tatsächlichen Logenbesucher nicht.

Geschäftsfreunde: Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG

Bemessungsgrundlage sind alle Aufwendungen, die auf die pauschalierbaren Aufwendungen entfallen. Im Entscheidungsfall waren die Gesamtkosten im Schätzungswege aufzuteilen, weil der Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 EStG nur die Geschenkekosten, nicht aber die Werbekosten unterliegen. Die Schätzungshöhe in einen Anteil „Werbung“ (57 %) und „Geschenke“ (43 % Ticketkosten) hat der BFH nicht beanstandet.

f) Praxisfolgen

Die BFH-Entscheidung konkretisiert die bisherigen Regelungen zur steuerlichen Behandlung von VIP-Logen. Es ist geboten, dass die Finanzverwaltung hierauf mit einem (aktualisierten) BMF-Schreiben reagiert.

Wurden in der Vergangenheit Vorteile pauschaliert, für die nach der neuen BFH-Rechtsprechung keine Pauschalierung nach § 37b EStG mehr nötig ist oder wurde ein zu hoher Vorteil pauschaliert, kann der Arbeitgeber im Rahmen der Festsetzungsfrist die zu viel gezahlte Pauschsteuer nach § 37b EStG zurückfordern.

Für die Rückforderung dürfte auch die Vorlage von Belegungsnachweisen mit namentlicher Aufzeichnung der teilnehmenden Mitarbeiter und/oder Geschäftsfreunde bedeutsam sein. Die laufende Führung eines Belegnachweises dürfte gerade auch vor dem Hintergrund der neuen Grundsätze zur Kostenaufteilung in eigenem Interesse anzuraten sein.

6. Lohnbuchhaltungsmandat und unerkannte Sozialversicherungspflicht

Nach einem Urteil des BGH umfasst das Lohnbuchhaltungsmandat keine Pflicht zur sozialversicherungsrechtlichen Beratung.¹³⁵

Für die der Berechnung der Abzugsbeträge vorgelagerte Frage der Sozialversicherungspflicht der Tätigkeit eines Mitarbeiters des Mandanten (hier: Gesellschafter-Geschäftsführer) habe der Lohnbuchhalter nach einer verbindlichen Vorgabe des Auftraggebers zu verfahren. Fehle eine solche verbindliche Vorgabe und sei die statusrechtliche Einordnung des Mitarbeiters weder anderweitig geklärt noch als zweifelsfrei anzusehen, habe der Lohnbuchhalter auf eine Klärung der Statusfrage durch den Auftraggeber hinzuwirken.

Dazu müsse er dem Mandanten die Möglichkeit einer rechtssicheren Klärung aufzeigen, etwa durch Einholung anwaltlichen Rats oder durch Klärung der Statusfrage im Rahmen eines Statusfeststellungsverfahrens nach § 7a SGB IV oder eines Verfahrens nach § 28h Abs. 2 SGB IV, und ihn um Entscheidung zum weiteren Vorgehen und zur statusrechtlichen Behandlung des Mitarbeiters im Rahmen der Lohnbuchhaltung ersuchen.

Praxishinweis

Eine schriftliche Dokumentation sollten Berater zur Vermeidung späterer Haftungsrisiken vornehmen.

¹³⁵ BGH, Urt. v. 8.2.2024 – IX ZR 137/22, DStR 2024, 1028

IV. Personengesellschaften / Körperschaftsteuer / Gewerbsteuer

1. Ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG

a) Grundsätzliches

Der Gewinn (oder Verlust) aus der Aufgabe oder der Veräußerung eines Gewerbebetriebes gehört ebenfalls zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb¹³⁶. Dies gilt auch im Bereich der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit¹³⁷ sowie den Einkünften aus Land und Forstwirtschaft.¹³⁸

Der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn ist auf Antrag durch den Abzug eines Freibetrags i. H. v. 45.000 € begünstigt, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauernd berufsunfähig ist.¹³⁹ Der Freibetrag wird um den Betrag gekürzt, um den der Gewinn 136.000 € überschreitet¹⁴⁰ und wird nur einmal im Leben gewährt¹⁴¹.

Unabhängig vom Wahlrecht zum Abzug eines Freibetrages kann der Steuerpflichtige auf Antrag einen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn i. S. d. § 16 EStG bis max. 5 Mio. € einmal im Leben nach § 34 Abs. 3 EStG mit einem ermäßigten Steuersatz i. H. v. 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes für den VZ versteuern, wenn er das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauernd berufsunfähig¹⁴² ist. Die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG („Fünftelregelung“) ist unabhängig von den persönlichen Voraussetzungen.

Die Steuerbegünstigungen der § 16 Abs. 4 EStG (Freibetrag) sowie § 34 Abs. 3 EStG (Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes i. H. v. 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes, mindestens 14 %) sind antragsgebunden und können **nur einmal im Leben** beansprucht werden.¹⁴³

¹³⁶ § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

¹³⁷ § 18 Abs. 3 EStG

¹³⁸ § 14 EStG

¹³⁹ § 16 Abs. 4 S. 1 EStG

¹⁴⁰ § 16 Abs. 4 S. 3 EStG

¹⁴¹ § 16 Abs. 4 S. 2 EStG

¹⁴² auch durch nichtamtliche Unterlagen nachweisbar: BFH-Urt. v. 14.12.2022 – X R 10/21, BStBl II 2023, 807

¹⁴³ § 16 Abs. 4 S. 3 EStG, § 34 Abs. 3 S. 4 EStG

b) Blick in die BFH-Rechtsprechung

BFH-Urteil v. 28. September 2021 – VIII R 2/19	
Sachverhalt	Der tarifbegünstigte Veräußerungsgewinn wurde für 2016 gesondert und einheitlich festgestellt. Mit der ESt-Erklärung 2016 beantragte der Kläger die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG.
Finanzamt	Ablehnung von § 34 Abs. 3 EStG, da dem Kläger eine solche Ermäßigung bereits 2006 gewährt wurde.
Hintergrund	2006 wurde diese Steuerermäßigung für einen „Veräußerungsgewinn“ von ca. 40 tsd. EUR (Nachzahlung der Kassenärztlichen Vereinigung) vom Wohnsitzfinanzamt gewährt. Steuererminderung: 8.000 EUR. Das Wohnsitzfinanzamt hat eine Feststellungsmitteilung falsch ausgewertet und ohne Antrag eine Steuerermäßigung gem. § 34 Abs. 3 EStG gewährt.

c) Entscheidung des BFH

- Der Veräußerungsgewinn 2016 ist nicht nach § 34 Abs. 3 EStG begünstigt.
- Diese Steuerermäßigung wurde bereits 2006 verbraucht („einmal im Leben“).
- Maßgeblich für den Verbrauch ist die tatsächliche „Inanspruchnahme“.
- Trotz einer Vergünstigungsgewährung zu Unrecht tritt in der Regel eine „Inanspruchnahme“ und damit ein Verbrauch der Steuerermäßigung ein.

Praxishinweis

Soll die Steuerbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG für ein späteres Jahr gesichert werden, muss die Steuerfestsetzung angefochten werden, in der die Steuervergünstigung zu Unrecht gewährt wird.

d) Steuerberaterhaftung

Nach Auffassung des LG Lübeck¹⁴⁴ tritt eine Steuerberaterhaftung ein, sofern es der Steuerberater versäumt hat, darauf hinzuweisen, dass der 56 %ige Steuersatz nur einmal im Leben beansprucht werden kann. Im Entscheidungsfall wurde eine Steuerberaterhaftung von 220.000 € festgestellt.

¹⁴⁴ LG Lübeck v. 11.1.2024 – 15 O 72/23

2. Erstattungszinsen nach § 233a AO und ermäßigte Besteuerung

Erstattungszinsen, die zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, sind als tarifbegünstigte Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten anzusehen, wenn die zugrunde liegende Steuererstattung als Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes tarifbegünstigt ist (Abweichung vom BFH-Urteil vom 12.11.2013 - VIII R 36/10, BFHE 243, 506, BStBl II 2014, 168 mit Zustimmung des VIII. Senats).

BFH-Urteil vom
30. August 2023¹⁴⁵

a) Vorbemerkungen

Allgemeines

Zinsen nach § 233a AO können je nach Veranlassungszusammenhang entweder bei den Einkünften aus Kapitalvermögen¹⁴⁶ oder bei den Gewinneinkünften¹⁴⁷ zu berücksichtigen sein.

Zinsen nach § 233a AO ohne unmittelbaren Zusammenhang mit Gewinneinkünften

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG sind Erstattungszinsen nach § 233a AO zur Einkommensteuer steuerpflichtig, wohingegen Nachzahlungszinsen nach § 233a AO grundsätzlich keine negativen Zinseinnahmen, sondern nach § 12 Nr. 5 EStG nicht abzehbare steuerliche Nebenleistungen darstellen.

¹⁴⁵ BFH-Urt. v. 30.8.2023 – X R 2/22, BFH/NV 2024, 213

¹⁴⁶ § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG

¹⁴⁷ § 20 Abs. 8 S. 1 EStG

Praxishinweis

Der Gesetzgeber hat § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG durch das JStG 2010¹⁴⁸ als Reaktion auf unliebsame BFH-Rechtsprechung aufgenommen. Der BFH hatte mit Urteil vom 15.6.2010¹⁴⁹ entschieden, dass Erstattungszinsen **nicht** zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören, soweit sie auf Steuern entfallen, die nach § 12 Nr. 3 EStG zu den nicht abzehbaren Aufwendungen gehören. Die Gesetzesänderung war auf alle Fälle anzuwenden, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden war¹⁵⁰, somit **auch** für Erstattungszinsen, die **für Zeiträume vor der Gesetzesänderung** zugeflossen sind. Mit Nichtannahmebeschluss vom 12.7.2023¹⁵¹ hat das Bundesverfassungsgericht klargestellt, dass die Erfassung von Erstattungszinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen auch für Zeiten vor Einführung von § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG **verfassungsgemäß** ist.

Der Gesetzgeber hat den Verzinsungssatz von § 233a AO rückwirkend aber 2019 von vormals 6 % p. a. (0,5 % je Monat) auf 1,8 % p. a. (0,15 % je Monat) reduziert. Die Finanzverwaltung hat die maßgeblichen Zinsbescheide ab 2019, die zunächst eine Verzinsung mit 6 % p. a. vorsahen, oftmals in 2023 geändert. Eine Rückerstattung der zunächst höher gezahlten Zinsen wurde hierdurch ausgelöst. Die Rückzahlung von bisherigen Nachzahlungszinsen löst keine steuerpflichtige Einnahme aus.¹⁵²

Beispiel

Der ESt-Bescheid 2018 führte zunächst zu Nachzahlungszinsen nach § 233a AO i. H. v. 1.500 €. Die Zinsen wurden auf Grundlage eines Zinssatzes von 0,5 % je Monat berechnet und in 2021 gezahlt.

In 2023 ergab sich eine Zins(rück)erstattung von 1.050 €, weil die Zinsen gemäß § 233a AO nunmehr mit 0,15 % je Monat ermittelt wurden.

Einkommensteuerliche Behandlung der Zinszahlung in 2021

Es liegen nicht abzehbare Zinsen nach § 12 Nr. 3 EStG vor.

¹⁴⁸ JStG 2010 v. 8.12.2010, BGBl I 2010, 1768

¹⁴⁹ BFH-Urt. v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BStBl II 2011, 503

¹⁵⁰ § 52a Abs. 8 S. 2 EStG (i.d.F. des JStG 2010)

¹⁵¹ BVerfG, Nichtannahmebeschluss v. 12.7.2023 – 2 BvR 482/14, DStR 2023, 1769

¹⁵² OFD Magdeburg v. 27.8.2003 – S 2252-68-St 214, DStR 2003, 1833

Einkommensteuerliche Behandlung der Zinserstattung in 2023

Es sind keine Zinserträge zu erklären, weil es sich um die Rückerstattung von ursprünglich nicht abziehbaren Zinsen handelt.

Praxishinweis

Bei Zinserstattungen sollte im Einzelfall geprüft werden, ob es sich um die Rückzahlung von bereits geleisteten Nachzahlungszinsen handelt.

Es stellt sich die Frage, wie zu verfahren ist, wenn in einem VZ zunächst eine Zinserstattung nach § 233a AO festgesetzt und erstattet wurde und in einem späteren VZ eine Rückzahlung der ursprünglichen Zinserstattung erfolgt. Sofern sich die zu zahlenden Zinsen auf denselben Unterschiedsbetrag und denselben Verzinsungszeitraum wie die frühere Zinsfestsetzung zur Auslösung der Erstattungszinsen bezieht, ist diese Rückzahlung als negative Einnahme aus Kapitalvermögen¹⁵³ ansetzbar.¹⁵⁴

Zinsen nach § 233a AO mit unmittelbarem Zusammenhang mit Gewinneinkünften

Zinsen nach § 233a AO, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit Gewinneinkünften stehen (Zinsen zur Umsatzsteuer und zur Gewerbesteuer), stellen

- Betriebseinnahmen oder
- Betriebsausgaben

dar. Solche Zinsen sind aufgrund der Subsidiaritätsregelung in § 20 Abs. 8 EStG vorrangig bei den Gewinneinkünften und nicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erfassen.

Aus § 4 Abs. 5b EStG ergibt sich für Zinsen nach § 233a AO zur Gewerbesteuer eine Einschränkung. Danach sind solche Zinsen keine Betriebsausgaben.

¹⁵³ § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG

¹⁵⁴ BFH-Beschl. v. 1.8.2023 – VIII R 8/21, BFH/NV 2023, 1354

Praxishinweis

Der Gesetzgeber spricht davon, dass die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden steuerlichen Nebenleistungen, wie z. B. die Zinsen nach § 233a AO, keine Betriebsausgaben seien. Entgegen dem verunglückten Gesetzeswortlaut ist die Gewerbesteuer nebst steuerlichen Nebenleistungen weiterhin betrieblich veranlasst.¹⁵⁵ Die Ausgaben sind lediglich der Höhe nach nicht abziehbar.

Für Zinserstattungen liegt – anders als für die Rückzahlungen von ursprünglich zu hohen Zinszahlungen – eine steuerpflichtige Betriebs-einnahme vor.¹⁵⁶

Praxishinweis

Im Hinblick auf das beim BFH anhängige Musterverfahren sollten vergleichbare Sachverhalte offengehalten werden.

b) Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

Folgende Rechtsfrage hatte der BFH zu entscheiden:

Kann für Erstattungszinsen, die zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, die Tarifbegünstigung für Einkünfte aus einer mehrjährigen Tätigkeit angewandt werden?

c) BFH-Urteil vom 30. August 2023¹⁵⁷

Sachverhalt

- Die Kläger sind Eheleute, die im Streitjahr 2012 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Der Kläger erzielte gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Kraftfahrzeughandels; seinen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich.

¹⁵⁵ BFH-Urt. v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl II 2015, 1046 Rz. 17

¹⁵⁶ FG Düsseldorf, Urt. v. 4.5.2023 – 9 K 1987/21 G,F, EFG 2023, 1215, Revision eingelegt, Az des BFH: IV R 16/23

¹⁵⁷ BFH-Urteil vom 30.8.2023 – X R 2/22

- Das Finanzamt erließ Ende November 2012 geänderte USt-Bescheide für 1997 bis 2000. Diese beruhen auf einer tatsächlichen Verständigung, mit der ein insgesamt mehr als acht Jahre andauerndes Einspruchs-, Klage- und Revisionsverfahren abgeschlossen wurde. Mit den Bescheiden wurde die Umsatzsteuer um insgesamt 321.774 € herabgesetzt; ferner wurden Erstattungszinsen in Höhe von insgesamt 203.022 € festgesetzt.
- Der Kläger behandelte diese Beträge in seinem Jahresabschluss zum 31.12.2012 als gewinnerhöhend. Das FA übernahm den erklärten Gewinn in den - unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen - Einkommensteuerbescheid 2012 aus Juli 2014.
- Die Kläger beantragten im Oktober 2014 die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2012 und beehrten die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 EStG auf die USt-Erstattung sowie auf die Erstattungszinsen (Einkünfte für eine mehrjährige Tätigkeit).
- Das Finanzamt ließ die ermäßigte Besteuerung nach der Fünftelungsregelung auf die Umsatzsteuererstattungen¹⁵⁸, nicht aber auf die Erstattungszinsen zu.
- Das FG München sah in den Erstattungszinsen zur USt keine außerordentlichen Einkünfte und lehnte die Anwendung der Fünftelungsregelung ab.¹⁵⁹

Entscheidung und Begründung

Der BFH sah die **Revision** des Klägers als **begründet** an. Er begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

- Sowohl die aufgrund des langjährigen Rechtsstreits zusammengeballt zu versteuernden Umsatzsteuererstattungen als auch die darauf beruhenden Erstattungszinsen stellen ermäßigt zu besteuernde, außerordentliche Einkünfte dar (Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit).
- Auch Erstattungszinsen zu Betriebssteuern sind **Vergütungen** i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG.

¹⁵⁸ Siehe BFH-Urt. v. 25.2.2014 – X R 10/12, BStBl II 2014, 668

¹⁵⁹ FG München, Urt. v. 4.5.2021 – 2 K 1666/20, juris

- Die Erstattungszinsen zu Betriebssteuern sind auch für eine „**Tätigkeit**“ bezogen. Auch eine zwangsweise Überlassung von Kapital wird entgegen der bisherigen BFH-Rechtsprechung¹⁶⁰ als „Tätigkeits“-vergütung angesehen.
- Die in der Kapitalüberlassung liegende Tätigkeit ist auch **mehrfähig** i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 2 EStG.
- Eine Außerordentlichkeit liegt ebenso vor, weil auch die für mehrere Jahre zusammengeballt erstatteten Zinsen zu einer Progressionswirkung führen.

d) Anmerkungen

Geänderte BFH-Rechtsprechung

Der BFH ändert mit der Revisionsentscheidung seine bisherige Rechtsauslegung.

Bisherige Sichtweise des BFH

Bislang stellten Erstattungszinsen keine außerordentlichen Einkünfte i. S. d. § 34 EStG dar.¹⁶¹ Dies begründete der VIII. Senat des BFH auch damit, dass es an einer „Außerordentlichkeit“ mangle.¹⁶²

Die Finanzverwaltung knüpft die Erstreckung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG auf andere Einkunftsarten als die nach § 19 EStG an die einschränkende Voraussetzung, dass eine Zusammenballung von Einkünften eingetreten ist, die nicht dem vertragsgemäßen oder dem typischen Ablauf entspricht.¹⁶³

Geänderte Sichtweise des BFH

Nach der vorliegenden Entscheidung des X. Senats des BFH wird nunmehr auch für Erstattungszinsen eine Tarifbegünstigung als Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit¹⁶⁴ zugelassen.

Zu einer Vorlage an den Großen Senat kam es nicht, da der VIII. Senat des BFH auf Anfrage des X. Senats des BFH erklärte, dass er entgegen seiner bislang geäußerten Rechtsauffassung den Bezug von Erstattungszinsen nunmehr auch als Vergütung einer Tätigkeit beurteile.¹⁶⁵

¹⁶⁰ BFH-Urt. v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl II 2014, 168

¹⁶¹ BFH-Urt. v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl II 2014, 168

¹⁶² BFH-Urt. v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl II 2014, 168 Rz. 40

¹⁶³ R 34.4 Abs. 1 S. 3 EStR

¹⁶⁴ § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG

¹⁶⁵ BFH-Beschl. v. 1.8.2023 – VIII R 8/21, BFH/NV 2023, 1354 Rz. 23

Gegen eine Erstreckung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG auf die Erstattungszinsen spreche, dass ihre Festsetzung für einen längeren, periodenübergreifenden Zeitraum und der daran anknüpfende Zufluss in einem Betrag keineswegs untypisch sei.

Praxishinweis

Die geänderte Rechtsauslegung kann in allen verfahrensrechtlich offenen Sachverhalten zur Anwendung kommen. Vergleichbare Sachverhalte sollten offengehalten werden, da gegenwärtig abzuwarten bleibt, wie die Finanzverwaltung auf diese geänderte Rechtsprechung reagieren wird.

Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit

Von einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit ist auszugehen, soweit sich die Tätigkeit über mindestens zwei Veranlagungsjahre erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monate erfasst. Im Entscheidungsfall begann der Zinslauf selbst für den jüngsten betroffenen Veranlagungszeitraum (Umsatzsteuer 2000) am 1.4.2002 und endete im Jahr 2012. Die als Tätigkeit anzusehende Kapitalüberlassung erstreckt sich daher auf einen mehrjährigen Zeitraum.

Praxishinweis

Ob Vergütungen für eine mehrjährige Kapitalüberlassung vorliegen, dürfte für jeden einzelnen Veranlagungszeitraum zu beurteilen sein. Dies gilt selbst dann, wenn Zinserstattungen für mehrere Veranlagungsjahre zu ein und demselben Zeitpunkt festgesetzt werden.

Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit nach Betriebsaufgabe

Betriebliche Zinserträge nach § 233a AO, die in der Zeit nach einer Betriebsaufgabe entstehen, sind nicht vom Betriebsaufgabegewinn umfasst. Sie sind als nachträgliche gewerbliche Betriebseinnahmen nach § 24 Nr. 2 EStG in sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG nach dem Zuflussprinzip im Zahlungsjahr zu berücksichtigen.¹⁶⁶

¹⁶⁶ FG Düsseldorf, Urt. v. 9.2.2023 – 9 K 2035/20 E, EFG 2023, 539 rkr.

Praxishinweis

Demgegenüber dürften betriebliche Zinserträge nach § 233a AO, die bis zur Betriebsaufgabe entstehen, den Betriebsaufgabegewinn als rückwirkendes Ereignis beeinflussen.¹⁶⁷ Für die Außerordentlichkeit dürfte es unerheblich sein, dass die Zinserträge bis zur Betriebsaufgabe in einem anderen Zeitraum erfasst werden als die Zinserträge, die nach der Betriebsaufgabe begründet werden. Die systembedingte zeitlich unterschiedliche Erfassung dürfte der Zusammenballung nicht entgegenstehen.

Für die als nachträgliche Betriebseinnahmen zu erfassenden Zinsen kommt u. E. ebenso die Fünftelungsregelung wegen des Vorliegens von Vergütungen für eine mehrjährige Kapitalüberlassung in Frage.

Einmalzahlung statt Rente als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit

Oftmals wird eine steuerfrei angesparte Altersvorsorge¹⁶⁸ als Einmalzahlung erbracht. Es stellt sich dann die Frage nach der Anwendung der Fünftelungsregelung aufgrund des Vorliegens von Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit.¹⁶⁹

Das FG Münster hat mit Urteil vom 24. Oktober 2023¹⁷⁰ entschieden, dass jedenfalls bei vorheriger Vereinbarung eines Kapitalwahlrechts die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 1 EStG für die Einmalauszahlung einer Rente nicht in Betracht komme.

Die Klägerin hatte im Entscheidungsfall mit ihrem damaligen Arbeitgeber im Jahr 2005 die Umwandlung eines Teils ihres Gehalts in einen Anspruch auf Versicherungsschutz in Form von Beiträgen zu einer Direktversicherung nach dem Betriebsrentengesetz (BetrAVG) vereinbart. Der Arbeitgeber schloss daraufhin für die Klägerin eine solche Versicherung mit einer Beitragszahlungsdauer von 14 Jahren ab. Danach sollte an die Klägerin eine lebenslängliche monatliche Rente gezahlt werden oder auf Antrag eine einmalige Kapitalabfindung erfolgen. Im Streitjahr 2019 übte die Klägerin das Kapitalwahlrecht aus und erhielt ca. 44.500 € ausbezahlt. Diesen Betrag behandelte das Finanzamt als steuerpflichtige Rente nach § 22 Nr. 5 EStG und besteuerte ihn mit dem regulären Steuersatz.

¹⁶⁷ A. A. BMF-Schr. v. 5.7.2006 – IV B 2-S 2141-7/06, BStBl I 2006, 418

¹⁶⁸ Vgl. § 3 Nr. 63 EStG

¹⁶⁹ § 34 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 EStG

¹⁷⁰ FG Münster, Urte. v. 24.10.2023 – 1 K 1990/22 E, juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 25/23

Die Klägerin machte mit ihrer Klage die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes geltend, da der Gesetzeswortlaut von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG erfüllt sei. Nach Auffassung des BFH müsse die Einmalauszahlung zwar atypisch sein.¹⁷¹ Dieses weitere Tatbestandsmerkmal sei im EStG jedoch nicht enthalten. Die vom Gesetzeszweck geforderte Zusammenballung von Einkünften in einem Veranlagungszeitraum sei eingetreten. Soweit der BFH für die Bestimmung der Atypik auf statistische Auswertungen abstelle, entspreche dies nicht dem verfassungsrechtlichen Gebot der Normenbestimmtheit und Normenklarheit.

Das FG Münster wies die Klage ab und versteuerte die Kapitalauszahlung nicht als ermäßigt zu besteuern, außerordentliche Einkünfte. Zwar liegen Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten vor. Es fehle allerdings an dem für diese Vorschrift zusätzlich erforderlichen ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal der Außerordentlichkeit. Dieses sei als Korrektiv für die weite Auslegung des Begriffs der „Vergütung“ erforderlich.

Im Hinblick auf die Kapitalauszahlung von Renten war es nach der früheren Rechtsprechung des BFH allein auf die vertragliche Vereinbarung eines Kapitalwahlrechts angekommen.¹⁷²

In späteren Entscheidungen hat der BFH jedoch darauf abgestellt, ob das Kapitalwahlrecht nur in atypischen Einzelfällen tatsächlich ausgeübt wird, wofür statistisches Material von Organisationen und Verbänden der Anbieter ausgewertet werden müsse.¹⁷³

Der daraufhin im zweiten Rechtsgang vom FG Köln unternommene Versuch, derartiges statistisches Material zu erhalten, sei jedoch unergiebig geblieben, da die angefragten Organisationen keine entsprechenden Statistiken geführt hätten.¹⁷⁴

¹⁷¹ BFH-Urt. v. 6.5.2020 – X R 24/19, BStBl II 2021, 141; siehe auch R 34.4 Abs. 1 S. 3 EStR

¹⁷² BFH-Urt. v. 20.9.2016 – X R 23/15, BStBl II 2017, 347

¹⁷³ BFH-Urt. v. 6.5.2020 – X R 24/19, BStBl II 2021, 141

¹⁷⁴ FG Köln, Urt. v. 30.9.2021 – 15 K 855/18, EFG 2022, 166 rkr.

Praxishinweis

Vor diesem Hintergrund hat das FG Münster Bedenken geäußert, ob die vom BFH aufgestellten Kriterien noch Bestand haben können. Dies folge auch daraus, dass die Besteuerung vor Ausübung des Kapitalwahlrechts für den Steuerpflichtigen nicht hinreichend klar sei. Zudem habe der BFH nicht entschieden, ab welchem Prozentsatz eine Außerordentlichkeit vorliege.

Im Revisionsverfahren wird der BFH zu entscheiden haben, ob an dem ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal der Atypik festgehalten wird und wie ein konkreter Nachweis zu erfolgen hat. Vergleichbare Sachverhalte sollten offengehalten werden. In der Beratungspraxis sollte der Mandant auf diese Rechtsproblematik und die eventuell viel höhere Steuerbelastung in Bezug auf die Einmalzahlung ausdrücklich hingewiesen werden.

3. Besteuerung von Influencern: Einlage eines Namensrechts

In der Steuerpraxis treten vermehrt Fälle auf, in denen ein Namensrecht mit der Betriebseröffnung in einen Influencer-Betrieb eingelegt wurde und hiervon Abschreibungen vorgenommen werden. Die Steuerpflichtigen berufen sich dabei auf das BFH-Urteil vom 12.6.2019.¹⁷⁵

Das Namensrecht eines Influencers bildet sich jedoch regelmäßig erst im Influencer-Betrieb. Es ist deshalb nach § 5 Abs. 2 EStG nicht aktivierbar und damit nicht abschreibbar. Weil es erst im Gewerbebetrieb des Influencers originär entsteht, kann es auch nicht in diesen Betrieb eingelegt werden.

Influencer (Personen, die aufgrund ihrer Präsenz in den sozialen Netzwerken u. A. für bestimmte Produkte werben) erzielen regelmäßig gewerbliche Einkünfte.¹⁷⁶

Die Ermittlung der Einkünfte richtet sich nach den §§ 4 ff. EStG. Der Gewerbebetrieb des Influencers wird im steuerlichen Sinne eröffnet, wenn dieser seine Tätigkeit gegen Entgelt am Markt anbietet und verwertet.

Mit den ersten vereinnahmten Entgelten wird sich auch ein Namensrecht zu einem relevanten Vermögensvorteil entwickeln, der bewertbar ist.

Bei einem Namensrecht handelt es sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut. Dieses kann grundsätzlich in ein steuerliches Betriebsvermögen eingelegt werden. Die Frage ist, ob dieses als im Betrieb des Influencers selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut nach § 5 Abs. 2 EStG zu

¹⁷⁵ BFH-Urt. v. 12.6.2019 – X R 20/17, BStBl II 2020, 3

¹⁷⁶ § 15 EStG

behandeln ist und damit im Ergebnis weder einlagefähig noch abschreibbar ist.

Maßgebend hierfür ist, wann das immaterielle Wirtschaftsgut „Namensrecht“ entsteht und ab wann der Gewerbebetrieb eines Influencers existiert.

Für den Fall einer Influencerin hat das FG Baden-Württemberg mit rechtskräftigem Urteil vom 13.10.2023¹⁷⁷ entschieden, dass das bloße Influencerprofil zusammen mit den Followern (ohne Lizenzverträge o. Ä.) noch kein (selbständiges) Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinne darstellt.

Praxishinweis

In diesem aktuellen Entscheidungsfall legte die Klägerin (= Influencerin) das Namensrecht mit rund 1,5 Mio. € ein und begehrte hierfür eine Abschreibung.¹⁷⁸

Ein solches Wirtschaftsgut entsteht frühestens bei Abschluss von entsprechenden Lizenzverträgen und damit im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit als Influencer.

Im Urteilsfall des ursprünglichen Verfahrens X R 20/17 bezog die Klägerin dagegen bereits während ihrer nichtselbständigen Tätigkeit Einkünfte aus einem Lizenzvertrag. In diesem gewährte sie ihrem Arbeitgeber gegen gesonderte Vergütung das ausschließliche Recht an ihrem Namen.

Nach Aufgabe ihrer nichtselbständigen Tätigkeit wurde der Lizenzvertrag beendet und das Markenrecht auf die Klägerin unentgeltlich übertragen. Anschließend überließ sie das Nutzungsrecht am eigenen Namen an ein anderes Unternehmen.

Das kommerzialisierte Namensrecht war zu diesem Zeitpunkt bereits entstanden und war deswegen als immaterielles Wirtschaftsgut in den neuen Gewerbebetrieb der Klägerin einlagefähig.

¹⁷⁷ FG Baden-Württemberg, Urt. v. 13.10.2023 – 5 K 2508/22, juris, Rev. zugelassen

¹⁷⁸ In dem Entscheidungsfall wird nicht angegeben, auf welche Nutzungsdauer die Abschreibung zu erfolgen hatte.

4. Instandhaltungsrücklage - ein zu bilanzierendes Wirtschaftsgut?

Nach Auffassung des FG Köln¹⁷⁹ stellt die Beteiligung an einer Instandhaltungsrückstellung nach Wohnungseigentumsrecht bei einem bilanzierenden Gewerbetreibenden ein zu aktivierendes Wirtschaftsgut dar, und zwar mit dem Betrag der geleisteten und noch nicht verbrauchten Einzahlungen. Denn die Instandhaltungsrückstellung vermittele einen geldwerten Anspruch des Wohnungseigentümers auf Bezahlung von Aufwendungen und ein eventueller Erwerber würde der Beteiligung an der Rückstellung einen eigenständigen Wert zumessen.

Die BFH-Rechtsprechung¹⁸⁰, wonach beim Erwerb von Teileigentum der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern sei, ändere nichts an der ertragsteuerlichen Beurteilung.

Praxishinweis

Im Entscheidungsfall begehrte die Klägerin die gewinnmindernde Auflösung der als Wirtschaftsgut bilanzierten Instandhaltungsrückstellung. Dem entsprach das FG Köln nicht. Die Entscheidung des BFH bleibt in dieser Grundsatzfrage abzuwarten.

¹⁷⁹ FG Köln, Urt. v. 21.6.2023 – 2 K 158/20, EFG 2023, 1770, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 19/23

¹⁸⁰ BFH, Urt. v. 16.9.2020 – II R 49/17, BStBl II 2021, 339

5. Irrtümliche Zuwendung und Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (vGA)

Für die Frage, ob eine Vermögensverschiebung von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist bei der Prüfung eines möglicherweise fehlenden Zuwendungswillens aufgrund Irrtums des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht darauf abzustellen, ob einem ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiter der Irrtum gleichfalls unterlaufen wäre. Maßgebend ist allein, ob der konkrete Gesellschafter-Geschäftsführer einem solchen Irrtum unterlegen ist.

**BFH-Urteil vom
22. November 2023
– I R 9/20¹⁸¹**

Eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensverschiebung von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter setzt einen Zuwendungswillen voraus. Ein solcher kann aufgrund eines Irrtums des Gesellschafter-Geschäftsführers fehlen. Maßgebend ist insoweit, ob der konkrete Gesellschafter-Geschäftsführer einem entsprechenden Irrtum unterlegen ist, nicht hingegen, ob einem ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiter der Irrtum gleichfalls unterlaufen wäre. Dies hat der BFH mit Urteil vom 22.11.2023¹⁸² entschieden.

Geklagt hatte eine GmbH, deren Stammkapital durch die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin unter anderem durch die Einbringung einer 100% - Beteiligung an einer weiteren GmbH erbracht werden sollte. Bei der einzubringenden GmbH wurde eine Kapitalerhöhung durchgeführt, die im Ergebnis die Gesellschafter-Geschäftsführerin begünstigte. Das Finanzamt sah hierin eine vGA der Klägerin an ihre Gesellschafter-Geschäftsführerin. Die Klägerin machte demgegenüber mit ihrer Klage geltend, dass die Zuwendung an die Gesellschafter-Geschäftsführerin irrtümlich aufgrund eines Versehens bei der notariellen Beurkundung der Kapitalerhöhung erfolgt sei.

Das FG Schleswig Holstein¹⁸³ wies die Klage ab, weil einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter der von der Klägerin dargelegte Irrtum nicht unterlaufen wäre.

¹⁸¹ BFH, Urt. v. 22.11.2023 – I R 9/20, DStR 2024, 802

¹⁸² BFH, Urt. v. 22.11.2023 – I R 9/20, DStR 2024, 802

¹⁸³ Schleswig-Holstein, Urt. v. 28.11.2019 – 1 K 88/16, EFG 2020, 595

Praxishinweis

Der BFH hat nun aber klargestellt, dass es für die Frage, ob der für die Annahme einer vGA erforderliche Zuwendungswille vorliege, allein auf die Person der konkreten Gesellschafter-Geschäftsführerin ankommt. Er verwies den Streitfall deshalb zur weiteren Sachaufklärung an das FG zurück.

v. Umsatzsteuer

Nachfolgend werden die wichtigsten Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer durch das am 27. März 2024 im Bundesgesetzblatt verkündete Wachstumschancengesetz vorgestellt.

1. Keine Umsatzsteuererklärung mehr für Kleinunternehmer

Grundsätzlich müssen auch Kleinunternehmer Umsatzsteuer-Jahreserklärungen übermitteln. Nunmehr werden Kleinunternehmer gesetzlich von der Übermittlung der Umsatzsteuererklärungen befreit. Die Erklärungspflicht besteht jedoch weiter, falls der Kleinunternehmer vom Finanzamt zur Abgabe aufgefordert wird¹⁸⁴ oder ein Sonderfall des § 18 Abs. 4a UStG vorliegt. In den dort genannten Fällen (z. B. Fahrzeuglieferer) haben Kleinunternehmer dem Finanzamt Umsatzsteuererklärungen und gegebenenfalls weiterhin Umsatzsteuer-Voranmeldungen zu übermitteln. Die Neuregelung gilt ab dem Besteuerungszeitraum 2024.¹⁸⁵

Die grundsätzliche Befreiung von den umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten gilt nur solange, wie die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung kommt.

Die Voraussetzungen für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung sind von dem Unternehmer eigenständig zu überwachen. Ob der Unternehmer die Betragsgrenzen nach § 19 Abs. 1 UStG überschritten hat und damit nicht mehr zur Anwendung der Kleinunternehmerregelung berechtigt ist, wird anhand der Angaben in anderen Steuererklärungen – insbesondere der Einnahmen-Überschussrechnung – kontrolliert.

2. Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung

Der Unternehmer kann auf die Kleinunternehmerregelung verzichten. Den Verzicht soll der Unternehmer bis zum Ablauf des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt erklären können. Der Verzicht gilt für mindestens fünf Kalenderjahre. Die Verzichtserklärung kann nur mit Wirkung von Beginn des folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden.

¹⁸⁴ § 18 Abs. 3 und § 19 Abs.1 Satz 4 UStG

¹⁸⁵ § 27 Abs. 39 UStG

3. Höherer Schwellenwert für Verzicht auf Umsatzsteuer-Voranmeldungen

Unternehmer können vom Finanzamt von der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und der Entrichtung der Vorauszahlungen befreit werden, wenn die Steuer für das vorausgegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 € betragen hat. Sie müssen dann nur eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abgeben.¹⁸⁶

Ab dem Besteuerungszeitraum 2025 wird der Schwellenwert von 1.000 € auf 2.000 € angehoben, sodass mehr Unternehmer lediglich eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abgeben müssen.¹⁸⁷

Ab 2025 soll auch der Schwellenwert von 7.500 € angehoben werden, und zwar auf 9.000 €. Beträgt die Steuerschuld im Vorjahr nunmehr weniger als 9.000 €, muss die Umsatzsteuer-Voranmeldung künftig nur vierteljährlich abgegeben werden.

4. Erhöhung der Umsatzgrenze für Ist-Besteuerung

Ab dem 1.1.2024 wird die Grenze für die Wahl zur Ist-Besteuerung von 600.000 € auf 800.000 € angehoben. Die Grenze für die Ist-Besteuerung nach § 20 Nr. 1 UStG wird dann der Grenze für die Buchführungspflicht¹⁸⁸ entsprechen.

5. Umsatzsteuerbefreiung für Verfahrenspfleger

Seit dem 1.4.2024 werden alle Verfahrenspfleger, die im Rahmen eines Betreuungs- und Unterbringungsverfahrens nach dem 3. Buch des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) zur Unterstützung einer hilfsbedürftigen Person tätig werden, als begünstigte Einrichtungen anerkannt und von der Umsatzsteuer befreit; § 4 Nr. 16 Buchst. m UStG.¹⁸⁹

Zudem wurde auch die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 25 UStG erweitert. Danach sind nunmehr auch Leistungen der Verfahrensbeistände steuerbefreit, die diese im Rahmen einer Unterbringung oder freiheitsentziehenden Maßnahmen für Minderjährige erbringen. Die gesetzliche Steuerbefreiung gilt ab 1.4.2024.

¹⁸⁶ § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG

¹⁸⁷ § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG

¹⁸⁸ § 141 Abs. 1 AO

¹⁸⁹ Siehe hierzu auch BFH, Urt. v. 25.11.2021 – V R 34/19, BFH/NV 2022, 561

6. Pflicht zur Ausstellung von elektronischen Rechnungen

Gegenwärtig ist im UStG der Vorrang der Papierrechnung vor der elektronischen Rechnung (eRechnung) geregelt. Ausstellung und Empfang einer eRechnung sind nur vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers möglich¹⁹⁰, während Papierrechnungen nicht der Zustimmung des Leistungsempfängers bedürfen.

Ab dem 1.1.2025 entfällt der Vorrang der Papierrechnung und es wird eine Pflicht zur elektronischen Rechnung eingeführt.¹⁹¹

Die obligatorische eRechnung betrifft nur inländische Umsätze im zwischenunternehmerischen Bereich (B2B-Umsätze). In Deutschland werden folglich ansässige Unternehmer für ihre steuerpflichtigen Umsätze zur Ausstellung einer eRechnung verpflichtet, wenn diese Umsätze an andere in Deutschland ansässige Unternehmer für deren Unternehmen erbracht werden.

Die elektronische Rechnung wird gesetzlich definiert.¹⁹²

Als eRechnung gilt nur noch eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Sie muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung gemäß EU-Richtlinie 2014/55/EU entsprechen und damit der Norm EN16931.¹⁹³ Alternativ können Rechnungsaussteller und -empfänger eine Vereinbarung über das genutzte E-Rechnungsformat schließen. Auch in diesem Fall muss das Format die richtige und vollständige Extraktion der erforderlichen Angaben gemäß der Richtlinie 2014/55/EU ermöglichen oder mit dieser interoperabel sein.¹⁹⁴

Unter den Begriff der sonstigen Rechnung fallen Papierrechnungen, aber auch Rechnungen, die in einem anderen elektronischen Format übermittelt werden. Eine per E-Mail versandte PDF-Rechnung gilt demnach ab 2025 nicht mehr als elektronische Rechnung. Geregelt wird im UStG, wann die Verwendung einer "sonstigen Rechnung" möglich bleibt.¹⁹⁵

¹⁹⁰ § 14 UStG

¹⁹¹ § 14 Abs. 1 Satz 2 bis 8, Abs. 2 und 3 UStG

¹⁹² § 14 Abs. 1 UStG

¹⁹³ § 14 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UStG

¹⁹⁴ § 14 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UStG

¹⁹⁵ § 14 Abs. 2 UStG

Der Gesetzgeber sieht folgende Übergangsregelungen vor:

– Allgemeine Übergangsregelung:

Bei Umsätzen, die zwischen dem 1.1.2025 und dem 31.12.2026 ausgeführt werden, kann befristet bis zum 31.12.2026 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden. Bei Ausstellung einer sonstigen Rechnung in einem elektronischen Format bedarf es jedoch der Zustimmung des Empfängers.¹⁹⁶

– Übergangsregelung für kleinere Unternehmen:

Bei Umsätzen, die zwischen dem 1.1.2027 und dem 31.12.2027 ausgeführt werden, kann befristet bis zum 31.12.2027 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden, wenn der Gesamtumsatz¹⁹⁷ des die Rechnung ausstellenden Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800.000 € betragen hat.¹⁹⁸

– Übergangsregelung für andere elektronische Formate:

Bei Umsätzen, die zwischen dem 01.01.2026 und dem 31.12.2027 ausgeführt werden, kann befristet bis zum 31.12.2027 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden, wenn diese mittels dem elektronischen Datenaustausch nach Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches übermittelt wird ("Übermittlung im EDI-Verfahren"). Dies bedarf der Zustimmung des Empfängers.¹⁹⁹

Für Kleinbetragsrechnungen bis 250 € sind die Anforderungen weniger streng als für herkömmliche Rechnungen.²⁰⁰ Durch die Einführung der obligatorischen Verwendung einer eRechnung im B2B-Bereich wäre auch bei derartigen "kleinen" Umsätzen zwingend eine eRechnung zu verwenden. Doch hier soll gelten: Ab dem 1.1.2025 wird zur Vermeidung von unverhältnismäßigen Schwierigkeiten bei der Durchführung von Geschäften des täglichen Lebens geregelt, dass für Umsätze bis 250 € nach dem Wegfall des Vorrangs der Papierrechnung weiterhin alle Arten von Rechnungen verwendet werden können.²⁰¹

Nach § 34 UStDV sollen auch Fahrausweise weiterhin im Papierformat ausgegeben werden können.

¹⁹⁶ § 27 Abs. 38 Nr. 1 UStG

¹⁹⁷ § 19 Abs. 3 UStG

¹⁹⁸ § 27 Abs. 38 Nr. 2 UStG

¹⁹⁹ § 27 Abs. 38 Nr. 3 UStG

²⁰⁰ § 33 UStDV

²⁰¹ § 33 Satz 4 UStDV

VI. Sonstige Rechtsgebiete

1. §§ 141 AO und 241a HGB – Erhöhung der Schwellenwerte und Praxisfolgen

Sofern keine Buchführungspflicht nach außersteuerlichen Gesetzen existiert, kann sich eine steuerlich ausgelöste Buchführungspflicht aus § 141 AO ergeben. Durch das Wachstumschancengesetz²⁰² hat der Gesetzgeber rückwirkend ab 2024 eine Erhöhung der Schwellenwerte (z. B. Gesamtumsatzerhöhung von 600.000 € auf 800.000 € und Erhöhung der Gewinngrenze von 60.000 € auf 80.000 €) in § 141 AO beschlossen. Diese Erhöhung auf 80.000 € bzw. 800.000 € hat der Gesetzgeber auch in § 241a HGB (Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars) nachvollzogen.

Praxishinweis

Die neuen Schwellenwerte gelten für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen; § 19 Abs. 3 und Abs. 4 EGAO.

Eine Buchführungspflichtmitteilung sollte nicht ergehen, wenn zwar die alten nicht aber die neuen Schwellenwerte überschritten werden.²⁰³

Beispiel

- Abgabe der Einkommensteuer-Erklärung 2022 im März 2024.
- Gewinn aus Gewerbebetrieb = 70.000 €

Lösung

- Keine Bilanzierungspflicht ab dem 1. Januar 2025, weil die neue Gewinngrenze nicht überschritten wird.

Praxishinweis

Bei der Gewinnberechnung ist zu berücksichtigen, dass erhöhte Abschreibungen sowie Sonderabschreibungen unberücksichtigt bleiben.²⁰⁴ Für die Prüfung, ob der Gewinnschwellenwert eingehalten ist, bedarf es daher einer Schattenberechnung. Der Gewinn laut Steuerbescheid kann i. d. R. nicht übernommen werden.

²⁰² BGBl I 2024 Nr. 108 v. 27.3.2024

²⁰³ § 19 Abs. 3 und Abs. 4 EGAO.

²⁰⁴ AEAO zu § 141 Rz. 4 und § 7a Abs. 6 EStG

2. Gastronomie: Schätzungsbefugnis bei Verwendung von Altkassen

**BFH-Urteil vom
28. November 2023
- X R 3/22²⁰⁵**

- 1. Zur Begründung einer Schätzungsbefugnis dem Grunde und der Höhe nach darf der Tatrichter sich nicht mit der bloßen Benennung formeller oder materieller Mängel begnügen, sondern muss diese auch nach dem Maß ihrer Bedeutung für den konkreten Einzelfall gewichten.**
- 2. Eine Vollschatzung unter vollständiger Verwerfung der Gewinnermittlung des Steuerpflichtigen ist nur zulässig, wenn die festgestellten Mängel gravierend sind.**
- 3. Die Verwendung eines objektiv manipulierbaren Kassensystems stellt grundsätzlich einen formellen Mangel von hohem Gewicht dar, da in einem solchen Fall systembedingt keine Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenaufzeichnungen gegeben ist.**
- 4. Das Gewicht dieses Mangels kann sich in Anwendung des Verhältnismäßigkeits- und Vertrauensschutzgrundsatzes im Einzelfall auf ein geringeres Maß reduzieren. Das gilt insbesondere dann, wenn das Kassensystem zur Zeit seiner Nutzung verbreitet und allgemein akzeptiert war und eine tatsächliche Manipulation unwahrscheinlich ist.**
- 5. Der in der Verwendung einer solchen objektiv manipulierbaren elektronischen Registrierkasse einfacher Bauart liegende formelle Mangel begründet keine Schätzungsbefugnis, wenn der Steuerpflichtige in überobligatorischer Weise sonstige Aufzeichnungen führt, die eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung bieten.**
- 6. Bei elektronischen Registrierkassen einfacher Bauart werden Funktionen und Stand der festen Programmierung (Firmware) durch die Bedienungsanleitung dokumentiert. Änderungen von Einstellungen der Kasse sind vom Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Vornahme der Änderungen durch Anfertigung entsprechender Protokolle über die vorgenommenen Einstellungen zu dokumentieren (Präzisierung des Senatsurteils vom 25.03.2015 - X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 26 ff.).**
- 7. Übergibt ein Kunde für eine Leistung des Steuerpflichtigen einen Rabattgutschein, auf den nach den Gutscheinbedingungen ein Dritter eine Zahlung an den Steuerpflichtigen leisten soll, fließt dem Steuerpflichtigen bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung eine Einnahme nicht bereits mit Übergabe des Gutscheins, sondern erst in dem Zeitpunkt zu, in dem der Dritte die Zahlung an den Steuerpflichtigen leistet.**

²⁰⁵ BFH-Urt. v. 28.11.2023 – X R 3/22, DStR 2024, 860

Der BFH hat mit Urteil vom 28.11.2023²⁰⁶ seine Rechtsprechung zur Anwendung der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes bei Schätzungen fortgeführt.

Nach der Entscheidung des BFH vom 28.11.2023²⁰⁷ stellt die Verwendung eines objektiv manipulierbaren Kassensystems grundsätzlich einen formellen Mangel von hohem Gewicht dar, da in einem solchen Fall systembedingt keine Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenaufzeichnungen gegeben ist.

Der in der Verwendung einer solchen objektiv manipulierbaren elektronischen Registrierkasse einfacher Bauart liegende formelle Mangel begründet aber dann keine Schätzungsbefugnis, wenn der Steuerpflichtige in überobligatorischer Weise sonstige Aufzeichnungen führt, die eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung bieten.

Im zugrunde liegenden Fall 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 FA sah die Aufzeichnungen des Klägers nicht als ordnungsgemäß an und nahm eine Vollschatzung der Erlöse vor. Dies führte zu einer Vervierfachung der erklärten Umsätze. Das FG²⁰⁸ 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 solle (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 Vollschatzung des FA im Wesentlichen. Eine tatsächliche Manipulation der Kasse hat das FG nicht feststellen können.

²⁰⁶ BFH-Urt. v. 28.11.2023 – X R 3/22, DStR 2024, 860

²⁰⁷ BFH-Urt. v. 28.11.2023 – X R 3/22, DStR 2024, 860

²⁰⁸ Nds. FG, Urt. v. 13.4.2021 – 12 K 93/18, EFG 2023, 386

Diese Entscheidung hat der BFH aufgehoben und die Sache zur erneuten Prüfung an das FG zurückverwiesen. Zwar sei die vom Kläger verwendete Registrierkasse objektiv manipulierbar gewesen. Dies stelle grundsätzlich einen formellen Mangel von hohem Gewicht dar, der dem FA eine Schätzungsbefugnis gebe. Allerdings sei das Wissen um die Manipulierbarkeit derart alter Kassenmodelle erst im Laufe der Zeit gewachsen. Daher sei den Steuerpflichtigen in Anwendung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit unter bestimmten – im Urteil näher ausgeführten – Voraussetzungen Vertrauensschutz zu gewähren. Das Gewicht des in der objektiven Manipulierbarkeit liegenden Mangels sei dann nicht so hoch wie im Regelfall und könne bei Führung zusätzlicher Nachweise sogar ganz entfallen.

3. Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten verfassungsgemäß

Die deutsche Finanzverwaltung erhält von ausländischen Banken Informationen zu Konten und Depots deutscher Staatsbürger. Die Speicherung und Verarbeitung von Informationen über Kontenstände bei ausländischen Banken verstoßen nicht gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, so der BFH mit Urteil vom 23.1.2024.²⁰⁹ Abzuwarten bleibt eine mögliche Verfassungsbeschwerde.

a) Blick in die aktuelle Rechtslage

Das Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen (FKAustG) sieht einen anlasslosen automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen vor.

Auf Grundlage des FKAustG werden ausländische Daten an das BZSt elektronisch übermittelt. Das BZSt speichert diese Daten und leitet sie zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens an die zuständigen Landesfinanzbehörden weiter.²¹⁰

Mit Schreiben vom 20.7.2023²¹¹ hat das BMF die Staaten bekanntgegeben, bei denen die Voraussetzungen für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten für 2023 vorliegen.

Eine finale Staatenaustauschliste 2024 wird traditionell im Sommer 2024 veröffentlicht.

²⁰⁹ BFH-Urt. v. 23.1.2024 – IX R 36/21, BFH/NV 2024, 642

²¹⁰ § 88 Abs. 3 und 4 AO

²¹¹ IV B 6-S 1315/19/10030:057

Der Datenaustausch dient zur Förderung der Steuerehrlichkeit und zur Bekämpfung der Steuervermeidung bzw. der Steuerhinterziehung.

Der BFH musste sich nunmehr mit der Frage befassen, ob die Übermittlung von Kontosalen eines in der Schweiz geführten Kontos und eines in der Schweiz geführten Depots verfassungsgemäß sind.

b) Sachverhalt: Anlasslose Kontenmeldung aus der Schweiz

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Die Kläger führen gemeinsam ein Konto mit Depot in der Schweiz.
- Die Kontostände übermittelten die Schweizer Behörden dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) im Wege des automatischen Finanzkonten-Informationsaustauschs.
- Das BZSt speicherte und verarbeitete die Daten.
- Hiergegen wandten sich die Kläger mit einer Eingabe an das BMF, mit der sie die Löschung der von den Schweizer Behörden erhaltenen Auskünfte zu ihrem Vermögen beehrten.
- Hierauf antwortete das BZSt, dass die Übermittlung der Kontostände aufgrund einer internationalen Vereinbarung, welche in nationales Recht umgesetzt worden sei, erfolge. Entsprechende Regelungen enthalte auch das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz.
- Die Kläger beantragten gleichwohl erneut die Löschung der aus der Schweiz übermittelten Daten. Dies begründeten sie u. a. damit, dass die Offenlegung der Kontostände nicht der Besteuerung diene, da in Deutschland keine Vermögensteuer mehr erhoben werde. Die Verarbeitung und Speicherung der Daten verstoße gegen das Recht auf informelle Selbstbestimmung, die allgemeine Handlungsfreiheit und den Gleichheitsgrundsatz.
- Diesen Antrag lehnte das BZSt mit Bescheid ab.

c) Auffassung des FG Köln

Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des FG Köln²¹² ist der automatisierte Informationsaustausch verfassungsgemäß.

Automatisierter Informationsaustausch ist verfassungsgemäß

²¹² FG Köln, Urt. v. 27.10.2021 – 2 K 2835/19, EFG 2022, 310

d) Auffassung des BFH

Automatisierter Informationsaustausch verstößt nicht gegen das Grundgesetz

Der BFH hat die eingelegte Revision als unbegründet abgewiesen.²¹³

- Den Klägern steht kein Anspruch auf Unterlassung der Verarbeitung und Löschung ihrer aus dem automatischen Finanzkonten- Informationsaustausch stammenden Daten zu.
- Die Verarbeitung dieser Daten durch das BZSt ist rechtmäßig, da sich dies aus dem FKAustG ergibt und mit der Schweiz ein Datenaustausch vereinbart ist.
- Den Klägern steht kein ihr Begehren tragender Anspruch nach der Datenschutz-Grundverordnung oder ein öffentlich-rechtlicher Unterlassungs- beziehungsweise Folgenbeseitigungsanspruch (analog zu § 1004 Abs. 1 Satz 1 BGB bzw. Art. 20 Abs. 3 GG) zu.
- Ein Anspruch auf Löschung nach Art 17 DSGVO oder das Recht auf Widerspruch nach Art. 21 DSGVO hat der BFH abgelehnt, ohne dies näher zu begründen.
- Ein öffentlich-rechtlicher Unterlassens- bzw. Folgenbeseitigungsanspruch zur Abwehr bzw. Beseitigung einer Grundrechtsverletzung liege nicht vor, weil die Speicherung und Auswertung der Daten auf Grundlage des FKAustG nicht rechtswidrig ist.
- Auch verstößt der automatische Finanzkonten- Informationsaustausch nicht gegen Grundrechte der Kläger. Zwar löse dieser Informationsaustausch einen Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung der Kläger aus. Der Eingriff sei aber gerechtfertigt, u. a. weil er der Sicherung der Steuerehrlichkeit und der Verhinderung von Steuerflucht diene.

e) Praxisfolgen

Es bleibt abzuwarten, ob gegen diese Entscheidung eine Verfassungsbeschwerde eingelegt wird.

Die BFH-Entscheidung dürfte über den entschiedenen Einzelfall hinaus auch für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Meldepflicht von Betreibern bestimmter digitaler Plattformen nach dem Plattformen-Steuertransparenzgesetz vom 20.12.2022²¹⁴ bedeutsam sein und auch für diese Meldungen dürfte von einer Verfassungsmäßigkeit auszugehen sein. Die erstmaligen Meldungen nach dem Plattformen-Steuertransparenzgesetz waren für 2023 an das BZSt zu übermitteln, und zwar bis zum 31.3.2024.

²¹³ BFH-Urt. v. 23.1.2024 – IX R 36/21, BFH/NV 2024, 642

²¹⁴ BGBl I 2022, 2730

4. Grunderwerbsteuer und MoPeG

Die Bundesregierung hat zur Frage Stellung genommen, ob sie gesetzgeberischen Handlungsbedarf sieht, da zwar

- durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz die Regelungen der §§ 5, 6 und 7 GrEStG trotz Wegfalls der Gesamthand durch das MoPeG bis zum 31.12.2026 anzuwenden sind,
- aber keine gesetzlichen Regelungen dafür getroffen wurden, dass es nach dem Auslaufen dieser Übergangsregelungen bei Übertragungen in dem Zeitraum vom 1.1.2024 bis 31.12.2026 zu keiner Verletzung der Nachbehaltensfristen²¹⁵ mit der Folge der nachträglichen Besteuerung kommt, vor dem Hintergrund, dass es ansonsten möglicherweise bei anstehenden Umstrukturierungen zu erheblichen steuerlichen Risiken kommt und die Regelungen somit im Ergebnis leerlaufen lässt.

Antwort der Parlamentarischen Staatssekretärin Katja Hessel vom 21.2.2024:²¹⁶

Mit dem durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz eingeführten § 24 GrEStG wird der grunderwerbsteuerrechtliche Status quo – mit seiner unterschiedlichen Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften – befristet bis zum 31.12.2026 fortgeführt.

Somit ist auch sichergestellt, dass laufende Nachbehaltensfristen im Sinne der §§ 5 und 6 GrEStG mit Ablauf des 31.12.2023 nicht allein aufgrund des MoPeG verletzt werden.²¹⁷

Diese gewonnene Zeit wird dazu genutzt werden, gemeinsam mit den Ländern, denen die Ertrags- und die Verwaltungskompetenz der Grunderwerbsteuer zustehen, die Prüfung eines etwaigen Anpassungsbedarfs des Grunderwerbsteuergesetzes an die durch das MoPeG geänderte gesellschaftsrechtliche Rechtslage intensiv fortzuführen und eine langfristige Regelung zu finden. Dabei sind auch die Nachbehaltensfristen zu berücksichtigen. Dem Ergebnis dieser Prüfungen soll nicht vorweggegriffen werden.

²¹⁵ §§ 5, 6, 7 GrEStG

²¹⁶ Antwort der auf die schriftliche Frage des Abgeordneten Fritz Güntzler (CDU/CSU), BT-Drucks. 20/10458 v. 23.2.2024 S. 18

²¹⁷ vgl. die Gesetzesbegründung im Wachstumschancengesetz auf der BT-Drucksache 20/8628, S. 221 und Kreditzweitmarktförderungsgesetz auf der BT-Drucks. 20/9782, S. 207

5. Wirksame Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung an einen Bevollmächtigten trotz Widerruf der Vollmacht

Der BFH hat mit Urteil vom 8.2.2024²¹⁸ entschieden, dass ein Verwaltungsakt auch dann wirksam bekanntgegeben ist, wenn er an einen zunächst wirksam bestellten Bevollmächtigten übersandt wird, dessen Vollmacht allerdings, wie dem FA erst kurz nach der Absendung des Verwaltungsaktes angezeigt worden ist, bereits zuvor widerrufen worden war.

Die Klägerin hatte – nachdem ihr Einspruch gegen einen Steuerbescheid vom Finanzamt mit einer Einspruchsentscheidung zurückgewiesen worden war – Klage beim FG erhoben. Das FA hatte die Einspruchsentscheidung zunächst an den ihr von der Klägerin benannten Bevollmächtigten gesandt. Dieser schickte die Einspruchsentscheidung an das FA zurück und teilte mit, seine Vollmacht sei zwischenzeitlich widerrufen worden. Daraufhin wurde die Einspruchsentscheidung zeitnah an die Klägerin gesandt, die jedoch erst Monate später selbst Klage erhob. Ob die Klage fristgerecht erhoben und damit zulässig war, hing davon ab, ob die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung an den ursprünglichen Bevollmächtigten der Klägerin wirksam war. Grundsätzlich kann die Bekanntgabe eines Steuerbescheids oder einer Einspruchsentscheidung sowohl an den Steuerpflichtigen als auch an den Bevollmächtigten erfolgen. Letzteres gilt aber nur so lange wie das FA von einer wirksamen Bevollmächtigung ausgehen darf.

Das FG Münster²¹⁹ und der BFH bejahten eine wirksame Bekanntgabe an den ehemaligen Bevollmächtigten und sahen die Klage der Klägerin daher als unzulässig an. Die Einspruchsentscheidung sei dem Bevollmächtigten wirksam bekanntgegeben worden, da das FA nach Aktenlage bis zu der Absendung der Einspruchsentscheidung von einer wirksamen Vollmacht ausgehen durfte. Die Mitteilung des Widerrufs der Vollmacht, die erst nach der Absendung der Einspruchsentscheidung erfolgt sei, stehe dem nicht entgegen, da für die wirksame Bekanntgabe an den Bevollmächtigten nur auf den Kenntnisstand des FA zum Zeitpunkt der Absendung abzustellen sei.

²¹⁸ BFH-Urt. v. 8.2.2024 – VI R 25/21

²¹⁹ FG Münster, Urt. v. 3.11.2021 – 6 K 24/21 E,U,F – EFG 2022, 217

6. Verlustvortrag und Kürzung der Witwenrente

Ein von der Finanzverwaltung anerkannter Verlustvortrag bleibt nach einer Entscheidung des BSG²²⁰ bei der Bestimmung des auf eine Witwenrente anzurechnenden Arbeitseinkommens unberücksichtigt. Wie die Vorinstanzen hat das BSG entschieden, dass im Rahmen der Einkommensanrechnung auf Hinterbliebenenrenten ein Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG nicht einzubeziehen ist.

Es hat damit an seiner bisherigen Auffassung auch unter Geltung des zum 1.1.2002 eingeführten § 18a Abs. 2a SGB IV festgehalten.

Mit dieser Gesetzesänderung habe lediglich sichergestellt werden sollen, dass für die Einkommensanrechnung grundsätzlich alle Arten von Arbeitseinkommen berücksichtigt werden. Das Außer-Acht-Lassen eines steuerlichen Verlustvortrags entspreche dem Sinn und Zweck der Hinterbliebenenversorgung als Unterhaltersatz. Eigenes Einkommen des Hinterbliebenen werde in einem bestimmten Umfang angerechnet, weil der Hinterbliebene sich dadurch ganz oder zumindest teilweise selbst unterhalten könne. Abzustellen sei dabei auf das verfügbare Einkommen. Dass ein Hinterbliebener berechtigt ist, seine Einkommensteuern im Veranlagungszeitraum zu mindern, indem er negative Einkünfte aus im Einzelfall weit zurückliegenden früheren Veranlagungszeiträumen in Abzug bringt, sage nichts über seine aktuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus.

²²⁰ BSG, Urt. v. 22.2.2024 – B 5 R 3/23 R, juris

7. „Jastrowsche Klausel“ im Berliner Testament - Besteuerung eines betagten Vermächtnisses

BFH-Urteil vom
11. Oktober 2023
– II R 34/20²²¹

1. Setzen Ehegatten in einem sogenannten Berliner Testament sich gegenseitig als Alleinerben ein und gewähren denjenigen Kindern ein betagtes Vermächtnis, die beim Tod des Erstversterbenden ihren Pflichtteil nicht fordern (sogenannte Jastrowsche Klausel), kann der überlebende Ehegatte als Erbe des erstversterbenden Ehegatten die Vermächtnisverbindlichkeit nicht als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen, da das Vermächtnis noch nicht fällig ist.

2. Das Kind hat den Erwerb des betagten Vermächtnisses bei dem Tod des überlebenden Ehegatten als von diesem stammend zu versteuern. Ist es zugleich Erbe des zuletzt verstorbenen Ehegatten, kann es das Vermächtnis als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen.

Der BFH hat sich mit einer „Jastrowsche Klausel“ in einem Berliner Testament und den erbschaftsteuerlichen Folgen auseinandergesetzt. Der Entscheidungsfall verhielt sich folgendermaßen:

- Die Eltern der Klägerin errichteten zunächst ein sog. Berliner Testament. Mit diesem in der Praxis häufig vorkommenden Testament setzten sich die Eltern gegenseitig zu Alleinerben ein, wobei der überlebende Ehegatte über den Nachlass und sein eigenes Vermögen frei verfügen konnte.

Praxishinweis

Häufig ist eine gewählte Erbfolge besser als eine gesetzliche Erbfolge. Ein Testament ist anzuraten. Aus steuerlicher Sicht ist das Berliner Testament, in dem sich Eheleute wechselseitig als Erben einsetzen, nicht optimal, weil hierdurch persönliche Freibeträge verfallen und das gesamte (verbliebene) Vermögen des Erstverstorbenen nach dem Tod des Längerlebenden nochmals versteuert wird.

- Als Erben des überlebenden Ehegatten (sog. Schlusserbe) setzten die Eheleute die Klägerin und drei ihrer Schwestern ein. Ein Bruder und eine weitere Schwester wurden enterbt.

- Zudem enthielt das Testament eine sog. Jastrowsche Klausel (sog. Strafklausel). Diese regelte, dass für den Fall, dass eines der Kinder nach dem Tod des zuerst sterbenden Elternteils den Pflichtteil verlangt, dieses Kind auch vom Nachlass des zuletzt sterbenden Elternteils nur den Pflichtteil erhalten soll. Diejenigen Erben, die den Pflichtteil beim Tod des Erstverstorbenen nicht fordern, sollten bei Tod des länger lebenden Ehegatten aus dem Nachlass des Erstverstorbenen ein erst beim Tod des länger lebenden Ehegatten fälliges Vermächtnis in Höhe des Pflichtteils erhalten (betagtes Vermächtnis).
- Die enterbten Geschwister der Klägerin machten nach dem Tod des erstverstorbenen Vaters ihren Pflichtteil geltend.
- Die Klägerin erwarb daher beim Tod des Vaters ein entsprechendes Vermächtnis, das erst mit dem Tod der Mutter fällig wurde.
- Nachdem auch die Mutter verstorben war, setzte das Finanzamt gegenüber der Klägerin Erbschaftsteuer für den Erwerb nach der Mutter fest. Das Vermächtnis rechnete es weder dem Erwerb hinzu noch wurde es als Nachlassverbindlichkeit in Abzug gebracht.
- Die Klägerin war hingegen der Auffassung, das Vermächtnis sei bei ihr doppelt hinzugerechnet worden und deshalb als Nachlassverbindlichkeit in Höhe von insgesamt rund 3,3 Mio. € (davon entfallen auf die Klägerin $\frac{1}{3}$ = rund 1,1 Mio. €) abzugsfähig.
- Mit ihrer Klage hatte sie weder beim FG Hamburg²²² noch beim BFH²²³ Erfolg.

Praxishinweis

Die Entscheidung verdeutlicht, dass das Berliner Testament und insbesondere die sogenannten „Jastrowsche Klausel“ im Hinblick auf die Erbschaftsteuer eher ungünstig sind.

Zunächst kann der überlebende Ehegatte als Erbe des Erstversterbenden das Vermächtnis bei seinem Erwerb nicht als Nachlassverbindlichkeit²²⁴ in Abzug bringen, da das Vermächtnis noch nicht fällig ist (sog. betagtes Vermächtnis).

Der mit betagtem Vermächtnis belastete Nachlass des Erstversterbenden geht damit ungeschmälert auf den überlebenden Ehegatten über.

²²² FG Hamburg, Urt. v. 21.2.2020 – 3 K 191/18, DStRE 2020, 1394

²²³ BFH-Urt. v. 11.10.2023 – II R 34/20, BFH/NV 2024, 459

²²⁴ § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG

Das später berechnigte Kind hat den Erwerb durch Vermächtnis beim Tod des länger lebenden Ehegatten zu versteuern. Ist das Kind aufgrund 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.²²⁵

Praxishinweis

Nachteilig ist, dass das Vermächtnis nicht als vom Erstversterbenden, sondern als vom letztversterbenden Elternteil zu versteuern ist.²²⁶ Dies ist für die optimale Nutzung der Freibeträge relevant, denn der Freibetrag nach dem erstversterbenden Elternteil kann aus diesem Grund nicht genutzt werden.²²⁷

²²⁵ § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG

²²⁶ § 6 Abs. 4, Abs. 2 Satz 1 ErbStG, § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative ErbStG, BFH-Urt. v. 31.8.2021 – II R 2/20, BStBl II 2022, 387,

²²⁷ Carlé, NWB LAAAJ-60966

VII. Das besondere Thema: Gebäudeabschreibung und Neuerungen durch das Wachstumschancengesetz

1. Grundsätzliches

Besonderer Bedeutung für Investoren kommen die Änderungen bei der Gebäudeabschreibung zu. Durch die Kombination der neuen degressiven Abschreibung für Wohngebäude mit der Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau (vornehmlich Effizienzhäuser 40) können in den Erstjahren hohe Abschreibungen geltend gemacht werden. Dies ist eine neue Gestaltungsmöglichkeit auch für Vermietungen unter nahen Angehörigen, wobei nach Ablauf der 10 Jahresfrist nach gegenwärtigem Stand der Dinge eine Objektveräußerung – auch an nahe Angehörige - ohne Besteuerung nach § 23 EStG zulässig ist.

Bei Investitionen in Effizienzhäuser 40 werden dürfen dabei allerdings nicht die zusätzlichen – zum Teil sehr hohen – Kosten zur Erlangung des Qualitätssiegels Nachhaltiges Gebäude nicht verkannt werden. Andererseits führen öffentliche Förderungen wie z. B. günstige KfW-Darlehen für nachhaltiges Bauen nicht zu einem Förderausschluss – anders als dies bei §§ 35a²²⁸ und 35c²²⁹ EStG der Fall ist.

2. Kürzere Nutzungsdauer

Eine kürzere Gebäudenutzungsdauer²³⁰ kann unverändert geltend gemacht werden, sofern diese die gesetzlich typisierte Nutzungsdauer unterschreitet. Die im Gesetzgebungsverfahren diskutierte Abschaffung hat der Gesetzgeber nicht beschlossen. Ebenso wenig hat der Gesetzgeber die Forderung der Bundesländer übernommen, die sich für eine gesetzliche Regelung zur Nachweisführung der kürzeren Nutzungsdauer ausgesprochen hatten.²³¹

²²⁸ Vgl. § 35a Abs. 3 Satz 2 EStG

²²⁹ Vgl. § 35c Abs. 3 Satz 2 EStG

²³⁰ § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG

²³¹ Siehe BR-Drucks. 433/23 v. 20.10.2023 und dort § 11c EStDV-E

Zum Hintergrund: Der BFH hat mit Urteil vom 28.7.2021²³² entschieden, dass sich der Steuerpflichtige zur Darlegung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäudes grundsätzlich jeder Darlegungsmethode bedienen kann, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint. Anders als es die Finanzverwaltung vertritt,²³³ ist die Vorlage eines Bausubstanzgutachtens nicht Voraussetzung für die Anerkennung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ist. Mit der Aufnahme von Nachweisregelungen sollte auch verhindert werden, dass jegliche Gutachten – auch durch Nicht-Sachverständige Personen oder einfache „Internetgutachten“ für die Bestimmung der tatsächlichen Nutzungsdauer akzeptiert werden. Es bleibt abzuwarten, ob eine gesetzliche Regelung in einem weiteren Gesetz aufgenommen werden wird.

Praxishinweis

Der lineare AfA-Satz für nach dem 31.12.2022 fertiggestellte Wohngebäude wurde durch das JStG 2022 auf 3 % angehoben.²³⁴ Der Gesetzgeber hat durch das Wachstumschancengesetz § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG an diese Änderung angepasst.

3. Degressive Gebäudeabschreibung

a) Gesetzeswortlaut

Durch das Wachstumschancengesetz hat der Gesetzgeber einen neuen § 7 Abs. 5a EStG aufgenommen.

Blick in § 7 Abs. 5a EStG

Bei Gebäuden, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Staat belegen sind, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) angewendet wird, soweit sie Wohnzwecken dienen und vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind, kann statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen nach Absatz 4 Nummer 2 Buchstabe a die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen erfolgen, wenn mit der Herstellung nach dem 30. September 2023 und vor dem 1. Oktober 2029 begonnen wurde oder die Anschaffung auf Grund eines nach

²³² BFH-Urt. v. 28.7.2021 – IX R 25/19, BFH/NV 2022, 108; *Perschon*, AktStR 2022, 31

²³³ BMF-Schr. v. 22.2.2023 – IV C 3-S 2196/22/10006:005, BStBl I 2023, 332

²³⁴ § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buch a EStG

dem 30. September 2023 und vor dem 1. Oktober 2029 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags erfolgt.

Als Beginn der Herstellung gilt das Datum in der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einzureichenden Baubeginnsanzeige. Sollten landesrechtlich im Einzelfall keine Baubeginnsanzeigen vorgeschrieben sein, hat der Steuerpflichtige zu erklären, dass er den Baubeginn gegenüber der zuständigen Baubehörde freiwillig angezeigt hat.

Die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen kann nach einem unveränderlichen Prozentsatz in Höhe von 5 Prozent vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden.

Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend.

Bei Gebäuden, bei denen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht zulässig.

Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen ist zulässig.

Die weitere Absetzung für Abnutzung bemisst sich nach dem Übergang zur Absetzung für Abnutzung im Sinne des Absatzes 4 vom Restwert und dem nach Absatz 4 unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz.

b) Persönlich begünstigte Personen / Belegenheit der begünstigten Wohnung

Die degressive Gebäudes-Afa nach § 7 Abs. 5a EStG wird sowohl für natürliche Personen, Personengemeinschaften als auch Körperschaftsteuerpflichtige Personen gewährt.

Die degressive Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5a EStG kann (Wahlrecht) für die Anschaffung oder Herstellung **neuer Wohnungen** in Anspruch genommen werden, die im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU bzw. einem EWR-Staat belegen sind.

Die degressive Gebäudes-AfA gilt **unabhängig** davon, ob das Wohngebäude dem Betriebs- oder Privatvermögen zugeordnet wird.

Praxishinweis

Auch auf Werkwohnungen, die unter Berücksichtigung eines steuerfreien Bewertungsabschlags an Mitarbeiter begünstigt überlassen werden²³⁵, kann die degressive Gebäude-AfA zur Anwendung kommen.

Auch ist es unerheblich, ob die Investition durch eine einkommensteuer- oder körperschaftsteuerpflichtige Person erfolgt. Auch bei beschränkt Steuerpflichtigen mit inländischen Einkünften kann die neue Sonderabschreibung in Anspruch genommen werden.

c) Degressiver Abschreibungssatz statt lineare Gebäude-AfA

Die degressive Gebäudes-AfA kann (= Wahlrecht) statt der linearen Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a) EStG in Anspruch genommen werden, d. h. die Voraussetzungen für die lineare Gebäude-AfA müssen erfüllt sein, damit diese zugunsten der neuen degressiven Gebäude-AfA abgewählt werden kann. Die lineare Gebäudes-AfA gemäß § 7 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a) EStG gilt für Gebäude, die nach dem 31.12.2022 fertiggestellt worden sind. Die Gebäude dürfen nicht die AfA-Voraussetzungen nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG (Gebäude, soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen und Bauantragstellung nach dem 31.3.1985) erfüllen.

Der degressive Abschreibungssatz beträgt 5 % (zunächst waren 6 % vorgesehen). Dieser ist von den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu ermitteln.²³⁶ Durch den Verweis auf § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG hat im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eine **zeitanteilige Ermittlung** zu erfolgen.²³⁷

²³⁵ § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG

²³⁶ § 7 Abs. 5a Satz 4 EStG

²³⁷ § 7 Abs. 5a Satz 5 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG

Praxishinweis

Ein Übergang von der degressiven zur lineare Gebäude-AfA ist zulässig.²³⁸ Die lineare Absetzung für Abnutzung ist nach dem Wechsel vom Restwert vorzunehmen und auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Der Restwert ermittelt sich dabei von den um die bisherigen Abschreibungen geminderten ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Der der linearen Absetzung für Abnutzung zugrunde zu legende Prozentsatz ermittelt sich aus der Differenz zwischen dem dem pauschalen Prozentsatz nach § 7 Abs. 4 EStG zugrundeliegenden Abschreibungszeitraum und dem bisherigen Abschreibungszeitraum des Gebäudes bezogen auf den Restwert. Er orientiert sich damit grundsätzlich an einer Nutzungsdauer von 33 1/3 Jahren.²³⁹

d) (Vereinfachtes) Beispiel

Fertigstellung des ansonsten nach § 7 Abs. 5a EStG begünstigten Gebäudes im Januar 2024.

Jahr	Gebäude-AK	Degressive AfA (5 %)	Rest-ND	lineare AfA
2024	400.000,00 €	20.000,00 €	33,33	12.000 €
2025	380.000,00 €	19.000,00 €	32,33	11.754 €
2026	361.000,00 €	18.050,00 €	31,33	11.523 €
2027	342.950,00 €	17.147,50 €	30,33	11.307 €
2028	325.802,50 €	16.290,13 €	29,33	11.108 €
2029	309.512,38 €	15.475,62 €	28,33	10.925 €
2030	294.036,76 €	14.701,84 €	27,33	10.759 €
2031	279.334,92 €	13.966,75 €	26,33	10.609 €
2032	265.368,17 €	13.268,41 €	25,33	10.476 €
2033	252.099,76 €	12.604,99 €	24,33	10.362 €
2034	239.494,78 €	11.974,74 €	23,33	10.266 €
2035	227.520,04 €	11.376,00 €	22,33	10.189 €
2036	216.144,04 €	10.807,20 €	21,33	10.133 €
2037	205.336,83 €	10.266,84 €	20,33	10.100 €
2038	195.069,99 €	9.753,50 €	19,33	10.092 €

²³⁸ § 7 Abs. 5a Satz 7 und 8 EStG

²³⁹ BT-Drucks. 20/9396 v. 16.11.2023, S. 20

Praxishinweis

Da bei Anwendung der degressiven Gebäude-AfA eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung unzulässig ist,²⁴⁰ kann sich im Einzelfall ein früherer Übergang zur linearen Gebäudes-AfA als steuerlich sinnvoll erweisen.

e) Abschreibungsbegünstigungszeitraum

Grundsätzliches

Wenngleich das Wachstumschancengesetz erst Ende März 2024 verkündet wurde, gilt die degressive Gebäude-AfA rückwirkend für den VZ 2023.

Der Gesetzgeber unterscheidet zwischen Anschaffungs- und Herstellungsfällen.

Herstellungsfall

Mit der Herstellung muss **nach** dem **30.9.2023** und vor dem 1.10.2029 **begonnen** werden.

Als Beginn der Herstellung gilt das Datum in der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einzureichenden Baubeginnsanzeige. Sollten landesrechtlich im Einzelfall keine Baubeginnsanzeigen vorgeschrieben sein, hat der Steuerpflichtige zu erklären, dass er den Baubeginn gegenüber der zuständigen Baubehörde freiwillig angezeigt hat.

Die Baubeginnanzeige muss mindestens eine Woche vor Ausführung der ersten Baumaßnahme gegenüber der Bauaufsichtsbehörde mitgeteilt werden.²⁴¹ Damit liegt der steuerliche Baubeginn vor dem tatsächlichen Baubeginn. Bauvorbereitungen sind dagegen unerheblich.

Die Nachweispflicht über den Baubeginn trägt derjenige, der die degressive Gebäude-AfA beanspruchen will.²⁴²

Praxishinweis

Der Zeitpunkt der Stellung des **Bauantrags** ist unerheblich; dies sollte bei Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen nicht verkannt werden.

²⁴⁰ § 7 Abs. 5a Satz 6 EStG

²⁴¹ Vgl. z. B. § 72 BauO Berlin und Art. 68 Abs. 7 BayBO

²⁴² BR-Drucks. 433/23 v. 8.9.2023 S. 134

Anders verhält es sich bei Anwendung von **§ 7b EStG**. Nach dieser Vorschrift ist der Zeitpunkt des Bauantrags und nicht der Baubeginn maßgeblich.²⁴³

Anschaffungsfall

Die Anschaffung des dem Grunde nach begünstigten Objekts muss auf Grund eines nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags erfolgen.²⁴⁴

Zudem muss die Gebäudeanschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgen. Der Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes ist der Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Das ist regelmäßig der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen.

Praxishinweis

Für die Inanspruchnahme der degressiven Abschreibung im Fall der Anschaffung müssen also Fertigstellung und Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht in einem Kalenderjahr liegen. Hierdurch kann sich eine Förderfalle ergeben.

Unerheblich ist im Anschaffungsfall der Baubeginn; diesen gilt es nur im Herstellungsfall zu prüfen. Anders verhält es sich bei Anwendung von **§ 7b EStG**. Nach dieser Vorschrift ist im Anschaffungsfall auch der Zeitpunkt der Stellung des Bauantrags durch den Bauhersteller maßgeblich.²⁴⁵

f) Dienen zu fremden Wohnzwecken

Fördervoraussetzung ist, dass das ansonsten begünstigte Objekt „Wohnzwecken dient“. Die Ausführungen der Finanzverwaltung zu § 7b EStG dürften entsprechend gelten.²⁴⁶

²⁴³ § 7b Abs. 2 EStG; BMF-Schr. v. 7.7.2020 – IV C 3-S 2197/19/10009:008, BStBl I 2020, 623 Rz. 9 ff

²⁴⁴ § 7 Abs. 5a Satz 1 EStG

²⁴⁵ BMF-Schr. v. 7.7.2020 – IV C 3-S 2197/19/10009:008, BStBl I 2020, 623 Rz. 14

²⁴⁶ BMF-Schr. v. 7.7.2020 – IV C 3-S 2197/19/10009:008, BStBl I 2020, 623 Rz. 35-38

Eine Wohnung dient danach auch Wohnzwecken, wenn sie aus besonderen betrieblichen Gründen an Betriebsangehörige überlassen wird, z. B. Wohnung für den Hausmeister, für das Fachpersonal oder für Angehörige der Betriebsfeuerwehr. Das häusliche Arbeitszimmer des Mieters dürfte zur Vereinfachung ebenso den Wohnzwecken dienenden Räumen zuzurechnen sein. Räume, die sowohl Wohnzwecken als auch betrieblichen oder beruflichen Zwecken dienen, sind je nachdem, welchem Zweck sie überwiegend dienen, entweder ganz den Wohnzwecken oder ganz den betrieblichen oder beruflichen Zwecken dienenden Räumen zuzurechnen.

Ein leerstehendes Gebäude dient u. E. weiterhin zu Wohnzwecken, wenn nach dem Leerstand eine Nutzung zu fremden Wohnzwecken beabsichtigt ist.²⁴⁷

Wird ein zunächst zu Wohnzwecken genutztes Gebäude künftig zu anderen Zwecken (z. B. gewerblichen Zwecken oder Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) genutzt, scheidet ab diesem Zeitpunkt die Anwendung der degressiven Gebäude-AfA aus.

4. Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG

§ 7b EStG sieht eine Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau vor.

Begünstigt waren zunächst Baumaßnahmen aufgrund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige (**Förderzeitraum I**).²⁴⁸

Durch das JStG 2022²⁴⁹ hat der Gesetzgeber § 7b EStG für Bauanträge ab 2023 wiederbelebt. Durch das Wachstumschancengesetz hat der Gesetzgeber diese Regelung rückwirkend ab 2023 ausgeweitet.

²⁴⁷ so auch zu § 7b EStG: BMF-Schr. v. 7.7.2020 – IV C 3-S 2197/19/10009:008, BStBl I 2020, 623 Rz. 34

²⁴⁸ Siehe hierzu BMF-Schr. v. 7.7.2020 – IV C 3-S 2197/19/10009:008, BStBl I 2020, 623; *Kaminski*, AktStR 4/2020, 509

²⁴⁹ JStG 2022 v. 16.12.2022 – BGBl I 2022, 2294

Eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann danach in Anspruch genommen werden, wenn Wohnungen, die aufgrund eines nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029 (vormals: 1.1.2027²⁵⁰) gestellten **Bauantrags** oder einer in diesem Zeitraum getätigten **Bauanzeige** hergestellt werden, in einem Gebäude liegen, das die Kriterien eines „**Effizienzhaus 40**“ mit Nachhaltigkeits-Klasse erfüllt und dies durch **Qualitätssiegel „Nachhaltiges Gebäude“** nachgewiesen wird (**Förderzeitraum II**).

Praxishinweis

Im Gegensatz zur degressiven Gebäudeabschreibung nach § 7 Abs. 5a EStG kommt es insoweit auf den Zeitpunkt der **Bauantragstellung** und nicht auf den **Baubeginn** an.

„Effizienzhäuser 55“ werden hingegen von der steuerlichen Förderung nach § 7b EStG nicht erfasst.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen für die Wohnung des Förderzeitraums II 5.200 € je Quadratmeter Wohnfläche nicht übersteigen.²⁵¹ Bei höheren Baukosten je qm ist eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG insgesamt ausgeschlossen. Bei Anschaffungsfällen kommt es damit auch maßgeblich auf die Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und den Gebäudeanteil an. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten können zu einer Versagung der Sonderabschreibung gemäß § 7b EStG führen.

Praxishinweis

Vor Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes betrug die Baukostenobergrenze 4.800 €/qm. Der Gesetzgeber hat die Baukostenobergrenze rückwirkend ab 2023 und damit für den Förderzeitraum II erhöht.

Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist für Wohnungen des Förderzeitraums II auf maximal 4.000 € je Quadratmeter Wohnfläche begrenzt.²⁵² Die vormals geltende Höchstbemessungsgrundlage von 2.500 €/qm hat der Gesetzgeber ebenso rückwirkend ab 2023 und damit für den Förderzeitraum II erhöht.

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann erst ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung der Wohnung in Anspruch beansprucht werden. Eine Inanspruchnahme für den Förderzeitraum I kann aufgrund von § 52 Abs. 15a EStG nur bis zum Ablauf des Jahres 2026 erfolgen.

²⁵⁰ § 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des JStG 2022 v. 16.12.2022 – BGBl I 2022, 2294

²⁵¹ § 7b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG

²⁵² § 7b Abs. 3 Nr. 2 EStG

Praxishinweis

Im Gegensatz zur Sonderabschreibung nach § 7b EStG für den Förderzeitraum I enthält das EStG zum Förderzeitraum II keine Regelung, wonach die Sonderabschreibung nur bis zu einem bestimmten VZ in Ansatz gebracht werden darf.²⁵³

Durch das Wachstumschancengesetz wird eine Kombination der Sonderabschreibung nach § 7b EStG mit der degressiven Gebäudeabschreibung nach § 7 Abs. 5a EStG zugelassen. Hierdurch können sich gerade in den ersten vier Jahren Abschreibungen von rund 38 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergeben.

Praxishinweis

Die **Kombination der § 7b EStG-AfA und der ab 2023 auf 3 % erhöhten linearen AfA** ist zulässig und bietet steuerliche Anreize, die in das Investitionskalkül einzubeziehen sind.

Alternativ ist eine **Kombination von § 7b EStG-AfA und degressiver AfA** ebenfalls zulässig.²⁵⁴ Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums ist die weitere AfA nach § 7a Abs. 9 EStG zu bestimmen.

Beispiel (kurz)

Die Herstellungskosten für ein „Effizienzhaus 40“ mit Qualitätssiegel „Nachhaltiges Gebäude“ betragen 500.000 €. Die Wohnfläche beträgt 100 qm. Der Bauantrag wurde am 1.6.2023 gestellt. Der Baubeginn war am 2.10.2023. Die Objektfertigstellung liegt im Januar 2025. Das Gebäude wird zu fremden Wohnzwecken vermietet.

Lösung

Sowohl die degressive Gebäudeabschreibung als auch die Sonderabschreibung nach § 7b EStG können gleichzeitig beansprucht werden.

²⁵³ Morawitz, BBK 13/2023, 589

²⁵⁴ § 7b Abs. 1 S. 1 EStG i.d.F. des Wachstumschancengesetzes: BGBl I 2024 Nr. 108 v. 27.3.2024

Effizienzhaus 40 mit Bauantrag 2023						
Fertigstellung 1.1.2025						
Gebäudeherstellungskosten		500.000,00 €				
qm		100				
Baukosten je qm		5.000,00 €				
Höchstbemessungsgrundlage § 7b EStG						
4.000 EUR x 100 qm		400.000,00 €				
Afa-BMG						
VZ	Herstellungskosten	Degressive AfA	für § 7b EStG	Sonder-AfA	VZ	
2025	500.000,00 €	25.000,00 €	400.000,00 €	20.000,00 €	2025	45.000,00 €
2026	475.000,00 €	23.750,00 €	400.000,00 €	20.000,00 €	2026	43.750,00 €
2027	451.250,00 €	22.562,50 €	400.000,00 €	20.000,00 €	2027	42.562,50 €
2028	428.687,50 €	21.434,38 €	400.000,00 €	20.000,00 €	2028	41.434,38 €
		92.746,88 €		80.000,00 €		172.746,88 €
EB-Wert 1.1.2029	407.253,13 €					34,55%
abzüglich Sonder-AfA	- 80.000,00 €					
	327.253,13 €	16.362,66 €	(degressiv 5 %)		2029	16.362,66 €
		11.157,62 €	(linear 3 % auf die Restnutzungsdauer v. 29,33 Jahre)			

Praxishinweis

Der steuerlichen Vorteilhaftigkeit der hohen steuerwirksamen Abschreibungen in den ersten Jahren stehen hohe Kosten für die Vergabe des Qualitätssiegels Nachhaltiges Gebäude²⁵⁵ gegenüber. Andererseits werden für „Effizienzhäuser 40“ zumindest zinsverbilligte Kredite vergeben²⁵⁶. All dies muss in die Wirtschaftlichkeitsberechnung einbezogen werden; eine Investition allein aus steuerlichen Gründen dürfte abzuraten sein.

²⁵⁵ Siehe hierzu www.qng.info

²⁵⁶ z. B. KfW-Bundesförderung für effiziente Gebäude (BEG) – KfW – Klimafreundlicher Neubau - Wohngebäude

Stichwortverzeichnis

- Bekanntgabe**
 - Wirksamkeit 88
- Betriebsveranstaltung**
 - Lohnsteuerpauschalierung 41
- Boardinghouse**
 - Einkünftezurechnung 28
- Bürokratienteilungsgesetz**
 - AfA-Tabellen 11
 - Aufbewahrungsfrist 9
 - Differenzbesteuerung 10
 - Gesetzgebung 8
 - Jahresabschluss, Papier 11
 - Organschaft, Umsatzsteuer 11
 - Textform statt Schriftform 8
 - Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 9
 - Vollmachtsdatenbank SV 10
- Doppelte Haushaltsführung**
 - Unterbringungskosten 49
- DWD-Gesetz**
 - Betriebsgrößenklassen 12
- Energetische Gebäudesanierung**
 - Bescheinigung 38
 - Ermäßigungszeitpunkt 39
 - Umfeldmaßnahmen 38
- Energiepreispauschale**
 - Verfassungsmäßigkeit 27
- Ermäßigte Besteuerung**
 - 56 %-Regelung und Beraterhaftung 61
 - BAV-Rente 70
 - Betriebsaufgabe 69
- Erste Tätigkeitsstätte 45**
- Gebäude**
 - Abschreibung, degressive 94
 - Kürzere Nutzungsdauer 93
 - Sonderabschreibung,
 - Mietwohnungsneubau 100
- Gebäudeabschreibung**
 - Wachstumschancengesetz 93
- Grunderwerbsteuer**
 - MoPeG 87
- Influencer**
 - Namensrecht 72
- Informationsaustausch**
 - Finanzkonten 84
- Instandhaltungsrücklage**
 - Wirtschaftsgut 74
- Jahressteuergesetz 2024**
 - Referentenentwurf 4
- Kleinunternehmer**
 - Wachstumschancengesetz 77
- Lohnsteuerpauschalierung**
 - SV-Freiheit 43
- Private Veräußerungsgeschäfte**
 - Insolvenzverwalterkosten 33
- PV-Anlage**
 - Investitionsabzugsbetrag 20
 - Jahressteuergesetz 2024 18
 - Nachgelagerte Betriebsausgaben 16
 - Nebengebäude, JStG 2024 20
- PV-Anlagen 15**
- Rechnungen, elektronische**
 - Wachstumschancengesetz 79
- Reisekosten**
 - Grundsätzliches 45
 - Leiharbeitnehmer 47
 - Rollierende Einsatzorte 46
- Steuerklassen**
 - III / V vor dem Aus? 13
- Umsatzsteuer-Voranmeldung**
 - Voranmeldungszeiträume 78
- Unternehmerische Beteiligung**
 - Abwahl Abgeltungsteuer 23
- Vereinnahmtes Entgelt**
 - Wachstumschancengesetz 78
- Verfahrenspfleger**
 - Umsatzsteuerfreiheit 78
- Verlustvortrag**
 - Witwenrente 88
- VIP-Logen**
 - § 37b EStG 56
- Wachstumschancengesetz**
 - Berufskraftfahrerpauschale 3
 - Degressive AfA (Gebäude) 2
 - Degressive AfA (max. 20 %) 2
 - Einlage junger Wirtschaftsgüter 2
 - Elektrofahrzeuge 1
 - Fünftelungsregelung, Lohnsteuer 4
 - Geschenke 1
 - Gesetzgebung 1
 - Gruppenunfallversicherung 4
 - Hybridelektrofahrzeuge 2
 - Mietwohnungsneubau
 - Sonderabschreibung 2
 - private Veräußerungsgeschäfte 3
 - Rentenbesteuerung 3
 - Sonderabschreibung § 7g EStG 3
 - Spenden 4
 - Verlustberücksichtigung 3

