Ausgabe Nr. 5/2023

Datum 11.07.2023

Themen dieser Ausgabe

- **Beiträge zur Pflegeversicherung**
- **Job-Ticket**
- **Handel mit Kryptowährungen**
- **Steuerliche Aspekte bei energetischer Sanierung von Gebäuden**

Sehr geehrte Mandantin,

sehr geehrter Mandant,

mit der zum 1.7.2023 in Kraft getretenen Pflegereform kommen neue Pflichten auf Arbeitgeber zu. Die Höhe der Beiträge zur Pflegeversicherung hängt seit dem 1.7.2023 auch von der Zahl der Kinder bis 25 Jahren ab. Daher müssen für die Lohnabrechnung Daten hierzu bei den Arbeitnehmern abgefragt und entsprechend verarbeitet werden.

In einer Sonderbeilage stellen wir steuerliche Aspekte zu dem aktuell sehr viel diskutierten Thema der energetischen Sanierung von Gebäuden dar. Sowohl die Vorgaben durch das neue Gebäudeenergiegesetz („Heizungsgesetz“) als auch die bevorstehenden Vorgaben der EU lassen insoweit kurz- bzw. mittelfristig Maßnahmen notwendig werden. Insoweit sollten auch die bestehenden steuerlichen Fördermöglichkeiten genutzt werden.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

S·S·P
SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB
WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT ▪ STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

I.	**FÜR ALLE STEUERPFLICHTIGEN**	**1**
1.	Aufwendungen für ein Hausnotrufsystem – keine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer	1
2.	Anpassung des steuerfreien Rententeils nach Einführung der „Mütterrente“	1
3.	Kindergeld: Opferrente nicht als Bezug eines behinderten volljährigen Kindes zu berücksichtigen	1
4.	Keine Anzeige an das Finanzamt bei Errichtung einer kleineren Photovoltaikanlage notwendig	1
II.	**FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER**	**2**
1.	Beitrag zur Pflegeversicherung steigt ab 1.7.2023 und hängt von der Anzahl der Kinder ab	2
2.	Job-Ticket/Deutschlandticket	2
3.	Inflationsausgleichsprämie – weitere Hinweise der Finanzverwaltung	4
4.	Umzugskosten für ein Home-Office können steuerlich abzugsfähig sein	4
5.	Doppelte Haushaltsführung: finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erforderlich	5
III.	**FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER**	**6**
1.	Schlussabrechnung zu den Corona-Wirtschaftshilfen: Fristverlängerung bis 31.8.2023	6
2.	Erbschaftsteuerliche Begünstigung für Unternehmensvermögen erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand	6
3.	Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags: regelmäßig keine Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer	6
4.	Keine Besteuerung von Corona-Hilfen als außerordentliche Einkünfte	7
5.	Unterliegen Beiträge an ein in der Coronazeit geschlossenes Fitnessstudio doch nicht der Umsatzsteuer?	7
6.	Ermäßigter Umsatzsteuersatz auf Eintrittsentgelte von Freizeit-, Spaß- und Thermalbädern	8
IV.	**FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN**	**8**
1.	Neues AfA-Potenzial nach Einbringung gegen teilweise Gewährung von Gesellschaftsrechten	8
2.	Steuerliche Bilanzierung bei Eintritt eines Gesellschafters in eine bestehende Mitunternehmerschaft und bei späterem Austritt dieses Neugesellschafters	8
V.	**FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFTEN**	**9**
1.	Handel mit Kryptowährungen: Steuerliche Pflichten beachten	9
VI.	**FÜR HAUSEIGENTÜMER**	**9**
1.	Erbschaftsteuerbefreiung für ein „Familienheim“ – Voraussetzungen und Grenzen der Steuerbefreiung	9
2.	Vermietung von Ferienwohnungen an einen eigennützigen Treuhänder	10
3.	AfA-Bemessungsgrundlage für ein Gebäude, das von den Eltern gekauft wurde, der Kaufpreis aber nicht gezahlt, sondern als Schenkung gewährt wurde	11
VII.	**FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER**	**12**
1.	Relevante Beteiligung gem. § 17 Abs. 1 EStG an einer Auslandskapitalgesellschaft („Corporation“ nach US-amerikanischem Recht)	12
2.	VGA bei nicht fremdüblicher Verzinsung einer Darlehensforderung (Gesellschafterverrechnungskonto)	12
3.	VGA und verdeckte Einlage auf Grund der Abfindung einer Pensionszusage	13
4.	Schuldzinsenabzug beim Gesellschafter aus einem Darlehen zur Finanzierung einer Bürgschaftsinanspruchnahme	14
5.	Keine Wegzugsbesteuerung bei fristgerechter tatsächlicher Rückkehr	14
VIII.	**ENERGETISCHE SANIERUNG VON GEBÄUDEN UND PHOTOVOLTAIK – STEUERLICHE ASPEKTE**	**15**
1.	Aktuelle Ausgangslage	15
2.	PV-Anlage zur Erzeugung des selbst verbrauchten oder von Mietern verbrauchten Stroms	16
3.	Energetische Sanierungsmaßnahmen an einer selbstgenutzten Immobilie	18
4.	Energetische Sanierungsmaßnahmen an einer vermieteten Immobilie	19
5.	Energetische Maßnahmen an einem Neubau	19
IX.	**ANHANG**	**21**
1.	Tabelle: Beitragssätze zur Pflegeversicherung	21
2.	Tabelle: Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen	21

I. FÜR ALLE STEUERPFLICHTIGEN

1. Aufwendungen für ein Hausnotrufsystem – keine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer

In zwei weitgehend inhaltsgleichen Entscheidungen (v. 15.2.2023, Az. VI R 7/21 und v. 23.3.2023, Az. VI R 8/21) hat der BFH entschieden, dass für ein Hausnotrufsystem, das im Notfall lediglich den Kontakt zu einer 24-Stunden-Servicezentrale herstellt, die soweit erforderlich Dritte verständigt, die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen bei der Einkommensteuer nicht in Anspruch genommen werden kann. Insoweit fehlt es an dem Bezug zum Haushalt des Stpfl., was für die Gewährung der Steuerermäßigung zwingend ist.

Hinweis:

Dies ist dann anders zu beurteilen, wenn im Notfall der Betreiber des Notrufsystems unmittelbar Hilfe leistet. So hatte der BFH mit Urteil vom 3.9.2015 entschieden, dass für ein mit der Betreuungspauschale abgegoltenes Notrufsystem, das innerhalb einer Wohnung im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ Hilfeleistung rund um die Uhr sicherstellt, die Steuerermäßigung in Anspruch genommen werden kann.

2. Anpassung des steuerfreien Rententeils nach Einführung der „Mütterrente“

Die Erhöhung einer bereits laufenden gesetzlichen Altersrente durch einen Zuschlag an persönlichen Rentenentgeltpunkten für Kindererziehungszeiten („Mütterrente“) führt zu einer Anpassung des bisherigen steuerfreien Teils der Rente (Rentenfreibetrag), wie nun der BFH mit Urteil vom 14.12.2022 (Az. X R 24/20) entschieden hat. Hierbei bleiben zwischenzeitliche regelmäßige Rentenanpassungen außer Betracht. Die Einführung der sog. „Mütterrente“ führt also zu einer Neuberechnung und somit zu einer Erhöhung des Rentenfreibetrags.

Handlungsempfehlung:

Dies hat in vielen Fällen praktische Bedeutung. Insoweit sind Steuerbescheide sorgfältig daraufhin zu überprüfen, ob vom Finanzamt eine entsprechende Anpassung des Rentenfreibetrags erfolgt ist.

3. Kindergeld: Opferrente nicht als Bezug eines behinderten volljährigen Kindes zu berücksichtigen

Für ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, besteht u.a. dann ein Anspruch auf Kindergeld, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, und die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein behindertes Kind dann außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten kann. Bei der Prüfung dieser Voraussetzungen ist eine Opferrente nicht als Bezug des Kindes anzusetzen, wie der BFH nun mit Urteil vom 20.4.2023 (Az. III R 7/21) klarstellt.

Eine Schmerzensgeldrente ist bei der Beurteilung der Leistungsfähigkeit eines behinderten Kindes nicht zu berücksichtigen, weil dies der Sonderfunktion des Schmerzensgeldes widersprechen würde, immaterielle Schäden abzumildern; Schmerzensgeld hat nicht die Funktion, zur materiellen Existenzsicherung beizutragen. Dies trifft auch bei der Rente nach dem Gesetz über die Entschädigung für Opfer von Gewalttaten zu.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass eine sorgfältige Abgrenzung bei der Ermittlung der bei dem Kind zu berücksichtigenden eigenen Einkünfte erforderlich ist.

4. Keine Anzeige an das Finanzamt bei Errichtung einer kleineren Photovoltaikanlage notwendig

Seit 2022 sind Einnahmen aus bestimmten Photovoltaikanlagen bei der Einkommensteuer steuerfrei gestellt und seit 1.1.2023 unterliegen die Lieferung und Montage solcher Anlagen bei der Umsatzsteuer einem Nullsteuersatz, so dass der Betreiber vielfach von der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen kann. Dennoch besteht auch in diesen Fällen grundsätzlich die Pflicht, die Aufnahme dieser gewerblichen Tätigkeit i.S.d. Einkommensteuergesetzes und dieser umsatzsteuerlichen Unternehmertätigkeit gegenüber dem Finanzamt anzuzeigen. Dies muss auf dem Fragebogen zur steuerlichen Erfassung erfolgen.
Aus Vereinfachungsgründen beanstandet es die FinVerw nicht, wenn die Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit nicht erfolgt, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

– die gewerbliche Tätigkeit umfasst ausschließlich unter die Steuerbefreiung fallende Photovoltaikanlage(n) und

– in umsatzsteuerlicher Hinsicht beschränkt sich die Tätigkeit auf den Betrieb einer Photovoltaikanlage, deren Lieferung dem Nullsteuersatz unterlag sowie ggf. auf eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung (so insbesondere bei der Vermietung von Wohnraum) und die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung wird angewendet.

Hinweis I:

Die ab 2022 geltende Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer umfasst die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

– 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 kWp (Kilowatt peak) und

– von auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit,

insgesamt höchstens 100 kWp pro Stpfl. oder Mitunternehmerschaft. Das Jahr der Errichtung der Anlage ist unerheblich.

Hinweis II:

Die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung kann insbesondere dann nicht angewendet werden, wenn neben dem Betrieb der Photovoltaikanlage noch eine weitere unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird. So z.B., wenn ein Einzelunternehmer oder ein Rechtsanwalt auf seinem Privathaus eine Photovoltaikanlage errichtet.

II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER

1. Beitrag zur Pflegeversicherung steigt ab 1.7.2023 und hängt von der Anzahl der Kinder ab

Der Bundestag hat am 26.5.2023 in zweiter und dritter Lesung das sog. Pflegeunterstützungs- und -entlastungsgesetz verabschiedet. Insbesondere sind Leistungserhöhungen vorgesehen, mit denen v.a. die häusliche Pflege gestärkt werden soll. Zur Finanzierung steigt nun aber auch der Beitragssatz zur gesetzlichen Pflegeversicherung und dieser wird in Abhängigkeit von der Anzahl der Kinder ausgestaltet. Damit werden die Vorgaben des BVerfG umgesetzt, welches dem Gesetzgeber aufgegeben hatte, spätestens bis zum 31.7.2023 die Erziehungsleistung von Eltern in der Pflegeversicherung beitragsrechtlich zu honorieren. Die Beitragssätze stellen sich wie folgt dar: **(siehe Tabelle im Anhang)**

Die **Arbeitgeber** tragen ab dem 1.7.2023 stets einen Beitrag i.H.v. 1,7 % (in Sachsen: 1,2 % – die Differenz von 0,5 Prozentpunkten tragen in Sachsen zusätzlich die Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen). Für Versicherte mit mehr als einem Kind reduziert sich der Beitragssatz um jeweils 0,25 Prozentpunkte für das zweite bis fünfte Kind. Somit ist ein Abschlag von maximal einem Prozent möglich. Die Entlastung für Kinder kommt mithin ausschließlich dem Arbeitnehmer zugute.

Bei der **Berücksichtigung der Elterneigenschaft** wird nun aber differenziert:

– Mitglieder mit mindestens einem Kind zahlen dauerhaft (ohne Altersbegrenzung betreffend das Kind) den allgemeinen Beitragssatz ohne Zuschlag. Dies entspricht der bisherigen Regelung.

– Für die Abschlagsregelung ab dem zweiten Kind werden dagegen **nur Kinder bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres („Erziehungsphase") berücksichtigt**. Das heißt der Abschlag gilt bis zum Ende des Monats, in dem das Kind jeweils sein 25. Lebensjahr vollendet hat. Danach entfällt der Abschlag für diese Kinder.

Bei der **Lohnabrechnung** müssen nun **ab Juli 2023** detaillierte Angaben zu den Kindern der Beschäftigten einschließlich Nachweis vorgehalten werden. Insoweit gilt:

– Es wird noch festgelegt, welche Nachweise von den Arbeitnehmern zu erbringen sind. Nach derzeitigem Stand sind mögliche Nachweise der Elterneigenschaft und der Kinder: Geburtsurkunde, Vaterschaftsanerkennung, Abstammungsurkunde, steuerliche Lebensbescheinigung des Einwohnermeldeamtes, Bestätigung über das Pflegekindschaftsverhältnis durch die zuständige Behörde, Adoptionsurkunde. Die Vorgehensweise für Adoptivkinder, Pflegekinder und weitere Fälle sind noch nicht abschließend geklärt.

– Im Lohnabrechnungsprogramm müssen zukünftig bei dem jeweiligen Arbeitnehmer die Kinder – mit dem jeweiligen Geburtsdatum – erfasst werden.

– Für die Umsetzung der Beitragsdifferenzierung nach Anzahl und Alter der Kinder soll bis zum 31.3.2025 ein digitales Verfahren aufgesetzt werden. Für den Zeitraum vom 1.7.2023 bis zum 30.6.2025 ist ein vereinfachtes Verfahren vorgesehen. Insoweit sind eine Abschlagsregelung zum 1.7.2023 und eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2023 vorgesehen. Wird der Kindsnachweis bis zum 31.12.2023 erbracht, wird dieser rückwirkend zum 1.7.2023 berücksichtigt. Überzahlte Beiträge sind rückzuerstatten.

Handlungsempfehlung:

Arbeitgeber müssen nun an ihre Arbeitnehmer herantreten und die erforderlichen Nachweise einholen. Daneben sind bei der Lohnabrechnung geänderte Programmablaufpläne zu berücksichtigen, welche in den Lohnprogrammen hinterlegt sind. Für einen Übergangszeitraum bis Ende August ist es zulässig, auf Basis der bisherigen Programmablaufpläne vom 13.2.2023 abzurechnen. In diesem Fall muss der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug für die bereits abgerechneten Monate Juli und August jedoch spätestens bis zum 1.9.2023 korrigieren.

2. Job-Ticket/Deutschlandticket

Das seit 1.5.2023 gültige Deutschlandticket („49 €-Ticket") zur unbegrenzten deutschlandweiten Nutzung des Schienenpersonennahverkehrs (SPNV) sowie der Verkehrsmittel des Öffentlichen Personennahverkehrs (ÖPNV) gibt für Arbeitgeber Anlass zu der Überlegung, ob dieses den Arbeitnehmern verbilligt als Corporate Benefit zur Verfügung gestellt werden soll. Insbesondere können die Konditionen des Deutschland-Job-Tickets in Anspruch genommen werden, nach denen sich der Abgabepreis um 5 % reduziert, wenn der Arbeitgeber einen Mindestzuschuss von 25 % auf den Ausgabepreis gewährt. Job-Tickets, Fahrtkostenzuschüsse oder auch Fahrrad-Leasing sind ein beliebter Benefit zur Mitarbeiterbindung.

Vorteilhaft sind insoweit insbesondere die Möglichkeiten, diese Benefits steuer- und sozialversicherungsfrei zu gewähren. Fahrtkostenzuschüsse oder Sachbezüge für den mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegten Weg von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte werden steuerlich auf zweierlei Weise gefördert, nämlich unter unterschiedlichen Voraussetzungen durch

– eine Steuerbefreiung oder

– eine Lohnsteuerpauschalierung mit 25 %,

wobei in beiden Fällen die Zuschüsse bzw. Sachbezüge nicht der Sozialversicherungspflicht unterliegen.

Hinweis:

Im Einzelfall kann auch zu prüfen sein, ob überhaupt Arbeitslohn vorliegt. So hat das Hessische FG mit Urteil vom 25.11.2020 (Az. 12 K 2283/17) entschieden, dass die Überlassung eines Job-Tickets im Rahmen einer Mobilitätskarte, die in erster Linie auf die Beseitigung der Parkplatznot auf den von dem Arbeitgeber unterhaltenen Parkplätzen gerichtet ist, bei den Mitarbeitenden keinen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug darstellt. Allerdings ist sorgfältig zu prüfen, ob und inwieweit diese Entscheidung auf andere Fälle übertragbar ist.

Die **Steuerbefreiung** kommt unter folgenden Bedingungen zur Anwendung:

– Unter die Steuerbefreiung fallen Arbeitgeberleistungen in Form von unentgeltlichen oder verbilligt überlassenen Fahrberechtigungen (Sachbezüge) sowie Zuschüsse (Barlohn) des Arbeitgebers zu den von den Arbeitnehmern selbst erworbenen Fahrberechtigungen.

– Der Steuerbefreiung unterliegen nur Arbeitgeberleistungen, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Als zusätzlich gilt eine Leistung des Arbeitgebers auch dann, wenn der Arbeitnehmer aus den vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zur Verfügung gestellten Mobilitätsalternativen wählen kann (z.B. Dienstwagen, E-Bike oder Fahrberechtigung für öffentliche Verkehrsmittel). Nicht begünstigt sind danach aber Barlohnumwandlungen.

– Die Steuerbefreiung von Arbeitgeberzuschüssen ist auf die tatsächlichen Kosten des Arbeitnehmers beschränkt.

– Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen mindern den beim Arbeitnehmer als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag. Der Arbeitgeber muss die steuerfrei belassenen Leistungen auf der Lohnsteuerbescheinigung ausweisen, damit der Arbeitnehmer und auch das Finanzamt den Betrag erkennen und bei der Entfernungspauschale mindernd berücksichtigen können.

– Der Arbeitgeber hat die steuerfreien Arbeitgeberleistungen im Lohnkonto aufzuzeichnen und auf der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen. Zahlt der Arbeitgeber einen Zuschuss zu den vom Arbeitnehmer selbst erworbenen Fahrberechtigungen, hat er als Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung die vom Arbeitnehmer erworbenen und genutzten Fahrausweise oder entsprechende Belege (z.B. Rechnungen über den Erwerb eines Fahrausweises oder eine Bestätigung des Verkehrsträgers über den Bezug eines Job-Tickets) zum Lohnkonto aufzubewahren.

Zur **Pauschalierung der Lohnsteuer** gilt:

– Soweit die vorgenannten Steuerbefreiungen nicht zum Tragen kommen, ist die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung zu prüfen, die nicht nur eine relativ niedrige Pauschalversteuerung, sondern zugleich eine Befreiung der Arbeitgeberleistungen von der Sozialversicherungspflicht ermöglicht. Insoweit sind zwei Varianten zu unterscheiden:

  – Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 15 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) pauschal erheben für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Fahrtkostenzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und etwaige geldwerte Vorteile (Sachbezüge) bei Job-Tickets. Die Pauschalbesteuerung von Zuschüssen kommt nur in Betracht, wenn der Arbeitnehmer die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln nachweist.

  – Daneben kann anstelle der Steuerbefreiung einheitlich für alle dort genannten Bezüge eines Kalenderjahres eine Pauschalbesteuerung mit 25 % gewählt werden. Dies gilt insbesondere auch für die Bezüge, die dem Arbeitnehmer nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Darüber hinaus erfolgt insoweit beim Arbeitnehmer keine Kürzung der Entfernungspauschale.

Im Einzelfall kann eine Steuerfreiheit mittels Anwendung der **50 €-Freigrenze für Sachbezüge** erreicht werden:

– Überlässt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Job-Tickets für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln unentgeltlich oder verbilligt, handelt es sich um Sachbezüge, so dass die 50 €-Freigrenze zu prüfen ist. Insoweit spielt es keine Rolle, ob der Sachbezug zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn oder in Form einer Gehaltsumwandlung gewährt wird.

– Allerdings sind bei der 50 €-Freigrenze auch andere Sachbezüge zu berücksichtigen. Wird die Freigrenze in einem Monat überschritten, so sind die Sachbezüge des jeweiligen Monats insgesamt steuerpflichtig.

– Auch wenn keine anderen Sachbezüge vorliegen, scheidet die Anwendung der Freigrenze aus, wenn der geldwerte Vorteil für den Sachbezug „Job-Ticket“ allein 50 € im Monat überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Job-Ticket für einen längeren Zeitraum gilt (z.B. Jahresticket), weil dann der geldwerte Vorteil insgesamt im Zeitpunkt der Überlassung des Job-Tickets zufließt und nicht monatsweise, sofern dem Arbeitnehmer mit der Aushändigung des Job-Tickets ein uneingeschränktes Nutzungsrecht eingeräumt wurde.

– Die 50 €-Freigrenze gilt dagegen – zumindest nach Verwaltungsauffassung – bei der monatlichen Überlassung einer Monatsmarke oder einer monatlichen Fahrberechtigung für ein Job-Ticket, das für einen längeren Zeitraum gilt.

Dies umfasst ausschließlich Fälle, in denen tatsächlich Tickets (sog. Monatsmarken) monatlich ausgehändigt werden bzw. ein Ticket, welches an sich für einen längeren Zeitraum gilt, aber jeden Monat durch den Verkehrsverbund „aktiviert/freigeschaltet“ wird. Bei dem Deutschlandticket handelt es sich um ein Monatsticket in diesem Sinne, da dieses u.a. monatlich kündbar ist und auch die Abbuchung des Ausgabepreises monatlich erfolgt.

Hinweis:

Der Anwendungsbereich der 50 €-Freigrenze wird daher für das Deutschlandticket in vielen Fällen eröffnet sein. Daneben ist zu beachten, dass ein zweckgebundener Zuschuss des Arbeitgebers zu einem vom Arbeitnehmer selbst abgeschlossenen Abonnement, einer Monatskarte etc. seit dem 1.1.2020 keinen Sachbezug mehr darstellt.

Handlungsempfehlung:

Die verschiedenen lohnsteuerlichen Optionen sind für den Einzelfall zu prüfen.

3. Inflationsausgleichsprämie – weitere Hinweise der Finanzverwaltung

Arbeitgeber können ihren Arbeitnehmern eine Inflationsausgleichsprämie (IAP) bis zu einem Betrag von 3 000 € in dem Zeitraum vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 steuer- und sozialabgabenfrei gewähren. Insoweit muss es sich zwingend um eine Leistung handeln, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird.

Zu Einzelfragen dieser Regelung hat die FinVerw ein FAQ-Dokument herausgegeben. Insoweit ist auf folgende aktuelle Ausführungen hinzuweisen:

– Die Steuerbefreiung kann für mehrere (Teil-)Leistungen in Anspruch genommen werden, die in dem begünstigten Zeitraum gewährt werden. Auch eine Auszahlung beispielsweise in monatlichen Teilbeträgen ist aus steuerlicher Sicht möglich. Die Teilleistungen müssen nicht auf einer einheitlichen Entscheidung über die Gewährung beruhen, sondern können jeweils eigenständig beschlossen oder vereinbart werden.

– Dagegen findet die Steuerbefreiung bei dauerhaften Lohnerhöhungen keine Anwendung, da nur Zusatzleistungen begünstigt sind.

– Unschädlich ist es dagegen für die Steuerfreiheit, wenn die IAP im Zusammenhang bzw. in Kombination mit einer dauerhaften Lohnerhöhung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird.

Beispiel der FinVerw:

Der Arbeitgeber gewährt seinen Arbeitnehmern Leistungen zum Inflationsausgleich i.H.v. insgesamt 2 000 €, deren Zahlung in mehreren Schritten erfolgen soll, beginnend mit einer Sonderzahlung von 1 000 € im Juni 2023. In den Monaten Juli 2023 bis einschließlich November 2023 sollen dann monatliche Sonderzahlungen i.H.v. jeweils 200 € geleistet werden.

Ab dem 1.12.2023 soll der Lohn dauerhaft um monatlich 300 € erhöht werden. Auch die dauerhafte Lohnerhöhung wird mit Inflationsgesichtspunkten begründet.

Lohnsteuerliche Würdigung: Die einzelnen Komponenten der Lohnerhöhung sind getrennt voneinander zu beurteilen: Die in mehreren Teilbeträgen gewährte IAP i.H.v. insgesamt 2 000 € ist steuer- und sozialversicherungsfrei. Die danach einsetzende reguläre – und dauerhaft wirkende – Lohnerhöhung von monatlich 300 € unterliegt dagegen der Steuer- und der Sozialversicherungspflicht.

Hinweis:

Dies verdeutlicht die großen Gestaltungsspielräume bei der Ausgestaltung einer steuer- und beitragsfreien Inflationsausgleichsprämie. Im Einzelfall sollten die Einmalzahlung und eine sich anschließende dauerhafte Lohnerhöhung eindeutig vertraglich abgrenzbar sein.

4. Umzugskosten für ein Home-Office können steuerlich abzugsfähig sein

Umzugskosten können beruflich veranlasst sein, wenn der Umzug zu einer wesentlichen Erleichterung der Arbeitsbedingungen führt. Nach der Entscheidung des FG Hamburg vom 23.2.2023 (Az. 5 K 190/22) kann für das Streitjahr 2020 eine solche Erleichterung auch anzunehmen sein, wenn ein Umzug erfolgt, um für jeden Ehegatten in der neuen Wohnung ein Arbeitszimmer einzurichten, damit diese im Home-Office ihrer jeweiligen Tätigkeit nachgehen können.

Dies vor dem Hintergrund, dass Aufwendungen für einen Umzug grundsätzlich steuerlich nicht abziehbare Kosten der allgemeinen Lebensführung sind. Umzugskosten können aber als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig sein, wenn der Umzug nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist, private Gründe also eine allenfalls ganz untergeordnete Rolle spielen.

Im Urteilsfall begehrten die Stpfl. die Anerkennung von Umzugskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Stpfl. lebten gemeinsam mit ihrer fünf Jahre alten Tochter zu Beginn des Jahres 2020 (Streitjahr) in einer Wohnung (65 m²). Beide arbeiteten zunächst in den jeweiligen Büros ihrer Arbeitgeber. Der Stpfl. führte bei seiner Tätigkeit als Teil-Projektleiter viele Telefonate. Die Stpfl. übte als Sachbearbeiterin in Teilzeit ruhigere Tätigkeiten, die Konzentration erfordern, aus. Seit Beginn der Corona-Pandemie im März 2020 arbeiteten beide im Home-Office. Hierfür nutzten sie den Esstisch, auf dem nur ein großer Bildschirm Platz hatte. Da sie sich in ihren Tätigkeiten störten, wechselten sie sich nach Möglichkeit mit der Arbeit im Home-Office ab. Um für beide wieder ungestörtes Arbeiten zu ermöglichen, mieteten die Stpfl. eine neue Wohnung (110 m²), welche etwa 1,6 km von der bisherigen Wohnung entfernt liegt. Neben Wohn-, Schlaf- und Kinderzimmer richteten sie für jeden Ehegatten ein Arbeitszimmer (10 m²) ein. Das Finanzamt erkannte die Ausgaben für je ein Arbeitszimmer als Werbungskosten an, verweigerte aber die Anerkennung der geltend gemachten Umzugskosten als Werbungskosten.

Das FG bestätigt aber das Vorliegen von Werbungskosten. Bislang hat die Rechtsprechung bei der beruflichen Veranlassung von Umzugskosten auf den Arbeitsweg abgestellt:

– Eine berufliche Veranlassung von Umzugskosten wurde z.B. anerkannt, wenn der Umzug aus Anlass eines Arbeitsplatzwechsels erfolgen musste oder wenn – auch ohne berufliche Veränderung – durch den Umzug der erforderliche Zeitaufwand für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wesentlich vermindert worden ist. Als wesentliche Verkürzung der Wegezeit hat er dabei eine Ersparnis von mindestens einer Stunde täglich angesehen.

– Eine rein berufliche Veranlassung ist auch angenommen worden, wenn der Umzug zu einer wesentlichen Erleichterung/Verbesserung der Arbeitsbedingungen geführt hat. Bisher ist dies angenommen worden bei einer Erreichbarkeit der Arbeitsstätte ohne Verkehrsmittel nach dem Umzug.

– Auch bei einer Verkürzung des Arbeitswegs von 9 km auf 1 km, wenn der Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf Wunsch des Dienstherrn häufig mehrmals am selben Tage zurückzulegen war, hat die Rechtsprechung eine wesentliche Erleichterung der Arbeitsbedingungen angenommen.

Vorliegend sieht das FG für den Streitfall eine berufliche Veranlassung des Umzugs. Zwar sei eine erhebliche Verkürzung des Arbeitswegs nicht eingetreten, denn das Home-Office der Stpfl. ist nicht als erste Tätigkeitsstätte einzuordnen. Allerdings war das FG nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens davon überzeugt, dass der Umzug zu einer wesentlichen Verbesserung und Erleichterung der Arbeitsbedingungen der Stpfl. geführt hat. Der Umzug ermöglichte erst eine ungestörte Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit beider Eheleute. Insoweit grenzt das Gericht zu früherer Rechtsprechung ab. Während dieser früheren Rechtsprechung noch die Annahme eines grundsätzlich arbeitstäglichen Aufsuchens der Arbeitsstätte zu Grunde liegt, hat sich die Arbeit im Home-Office (auch unabhängig von dem Vorliegen der strengen Voraussetzungen zur Anerkennung eines Arbeitszimmers) – ganz wesentlich durch die Corona-Pandemie – in den letzten Jahren (und auch schon im Streitjahr) stark ausgeweitet. Dieser starken Veränderungen der Arbeitswelt habe der Gesetzgeber u.a. mit der Neuregelung zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer einschließlich der Einführung der sog. „Homeoffice-Pauschale“ Rechnung getragen.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem BFH die Revision anhängig, so dass der Ausgang des Revisionsverfahrens abzuwarten bleibt. Unter dem Blickwinkel der auch weiterhin praktizierten Arbeitsmodelle spricht aber vieles für die Argumentation des Finanzgerichts.

5. Doppelte Haushaltsführung: finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erforderlich

Die Anerkennung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung setzt nach den gesetzlichen Vorgaben das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Insoweit hat der BFH nun mit Entscheidung vom 12.1.2023 (Az. VI R 39/19) klargestellt, dass Kosten der Lebensführung die Kosten des Haushalts und die sonstigen Lebenshaltungskosten im Haupthausstand sind. Die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung darf nicht erkennbar unzureichend sein.

Insoweit sieht das Gesetz keine bestimmte betragsmäßige Grenze vor. Eine Haushaltsbeteiligung in sonstiger Form (z.B. durch die Übernahme von Arbeiten im Haushalt oder Dienstleistungen für den Haushalt) genügt insoweit jedoch nicht. Auch darf die finanzielle Beteiligung des Stpfl. an den Kosten des (Haupt-)Hausstands nicht erkennbar unzureichend sein, was stets für den Einzelfall zu prüfen ist. Als Vergleichsmaßstab dienen die im Jahr tatsächlich entstandenen Haushalts- und sonstigen Lebenshaltungskosten. Diese hat der Stpfl. darzulegen und ggf. nachzuweisen.

Im Streitfall wohnte der ledige Stpfl. zusammen mit seinem Bruder unentgeltlich in einer Wohnung im Obergeschoss des elterlichen Hauses und unterhielt darüber hinaus am Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte einen weiteren Haushalt. Die Wochenenden und i.d.R. den Urlaub verbrachte der Stpfl. in der Wohnung und war vor Ort Mitglied von Organisationen und Vereinen. Im Streitjahr erwarb er für sich und seinen Bruder Lebensmittel und Getränke für rd. 1 400 € und überwies zum Jahresende 1 200 € mit dem Verwendungszweck „Nebenkosten/Telekommunikation“ sowie 550 € mit dem Verwendungszweck „Anteil neue Fenster in 2015“ auf ein Konto seines Vaters. Ab 2016 wurde ein Haushaltskonto angelegt, auf das der Stpfl. und sein Bruder monatlich 100 € bzw. 150 € überwiesen. Im Streitfall war dies für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung ausreichend.

Hinweis:

Zu den Kosten des Haushalts und den sonstigen Lebenshaltungskosten zählen vornehmlich die Kosten, die für die Nutzung des Wohnraums aufgewendet werden müssen bzw. die durch dessen Nutzung entstehen (z.B. Finanzierungs- oder Mietkosten, Betriebs- und sonstige Nebenkosten, Kosten für die Anschaffung und Reparatur von Haushaltsgegenständen, Renovierungs- und Instandhaltungskosten) sowie die sonstigen Kosten der Haushaltsführung in der Wohnung (z.B. Aufwendungen für Lebensmittel, Hygiene, Zeitung, Rundfunk, Telekommunikation etc.).

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall ist Beweisvorsorge zu treffen und die Kosten des Haushalts und den davon durch den Stpfl. getragenen Anteil möglichst umfassend aufzuzeichnen.

III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER

1. Schlussabrechnung zu den Corona-Wirtschaftshilfen: Fristverlängerung bis 31.8.2023

Die Anträge auf Überbrückungshilfen sowie November- und Dezemberhilfen, die über prüfende Dritte eingereicht wurden, wurden häufig auf Basis von Umsatzprognosen und prognostizierten Kosten bewilligt. Auf Grundlage der tatsächlichen Umsatzzahlen und Fixkosten muss eine Schlussabrechnung durch die prüfenden Dritten erfolgen. Nach Prüfung durch die Bewilligungsstelle wird im Schlussbescheid eine endgültige Förderhöhe mitgeteilt. Das kann je nach gewählten Programmen zu einer Bestätigung der erhaltenen Mittel oder zu einer Nach- oder Rückzahlung führen.
Die Frist zur Einreichung der Schlussabrechnung wurde nun **bis zum 31.8.2023** verlängert. Sofern im Einzelfall eine Verlängerung für die Einreichung der Schlussabrechnung erforderlich ist, kann ebenfalls bis zum 31.8.2023 im digitalen Antragsportal eine Nachfrist bis 31.12.2023 beantragt werden.

Handlungsempfehlung:

Die Schlussabrechnung ist zwingend; ansonsten werden die bislang ausgezahlten Hilfen zurückgefordert.

2. Erbschaftsteuerliche Begünstigung für Unternehmensvermögen erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand

Die unentgeltliche Übertragung von unternehmerischen Vermögen in Form von Einzelunternehmen, Beteiligungen an Personengesellschaften und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind im Grundsatz nach wie vor schenkung-/erbschaftsteuerlich sehr stark privilegiert. Im günstigsten Fall kann eine völlige Steuerbefreiung von der Schenkung-/Erbschaftsteuer erlangt werden. Ob dies gelingt, hängt allerdings von einer Vielzahl an Bedingungen ab, die stets sehr sorgfältig für den Einzelfall zu prüfen sind.

Die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen stehen nun erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand. Unter dem Az. 1 BvR 804/22 ist insofern beim BVerfG ein Verfahren anhängig, das insbesondere der Frage nachgeht, ob Erwerberinnen und Erwerber, für die diese Begünstigungsnormen keine Anwendung finden, in verfassungsrechtlich zu beanstandender Weise benachteiligt werden. Beanstandet wird u.a., dass Nachlassgegenstände des Privatvermögens wesentlich höher besteuert werden als identische Gegenstände des Betriebsvermögens. Das BVerfG hat eine Entscheidung in diesem Verfahren noch für dieses Jahr angekündigt.

Handlungsempfehlung:

Der Ausgang dieses Verfahrens ist völlig offen. Dennoch sollten sich Stpfl. bewusst sein, dass der Fortbestand dieser ganz erheblichen Begünstigungsnormen mit gewissen Unsicherheiten behaftet ist. Sollen Übertragungen auf die nächste Familiengeneration erfolgen, so kann daher zu prüfen sein, ob diese vorgezogen werden, um die aktuell noch sehr günstigen Rahmenbedingungen zu sichern.

Allerdings sind diese Fragen stets bzgl. der Auswirkungen sehr komplex, so dass steuerlicher Rat einzuholen ist.

3. Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags: regelmäßig keine Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer

Im Rahmen des Sportsponsoring (und auch z.B. bei Kultursponsoring) nutzt der Sponsor vielfach die Öffentlichkeitswirkung einer Veranstaltung, um Werbung für sein Unternehmen zu machen. Dies betrifft z.B. Bandenwerbung im Sportstadion, Trikotwerbung oder Werbung am Stadiongebäude. Solche Sponsoringaufwendungen führen grds. zu abzugsfähigen Betriebsausgaben.
Die FinVerw sieht insoweit aber vielfach auch Mietelemente und will solche Aufwendungen dann (anteilig) bei der Ermittlung der Gewerbesteuer wieder hinzurechnen. Dem hat nun aber der BFH mit Entscheidung vom 23.3.2023 (Az. III R 5/22) widersprochen. Klargestellt wurde, dass

– unter den Begriff der Mietzinsen und Pachtzinsen i.S.d. gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen nur Leistungen auf Grund solcher Verträge fallen, die ihrem wesentlichen Gehalt nach Miet- oder Pachtverträge sind,

– eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte insgesamt dann ausscheidet, wenn der Vertrag neben der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung wesentliche nicht trennbare miet- oder pachtfremde Elemente enthält, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen, und

– es sich bei einem Sponsoringvertrag um einen atypischen Schuldvertrag handeln kann, bei dem die einzelnen Leistungspflichten derart miteinander verknüpft sind, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen, so dass auch eine nur teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags ausscheidet.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH geklagt, die einen Großhandel betreibt und Hauptsponsor eines Sportvereins ist. Auf der Grundlage einer für jede Saison getroffenen Sponsoringvereinbarung ruft der Verein, der die Vermarktungsrechte im Rahmen der Heimspiele hält, jährlich festgelegte Beträge ab, die die Stpfl. als Betriebsausgaben verbucht.

Im Streitjahr 2015 hatte der Verein (gegen die Zahlung des Sponsoringbetrags) dem Sponsor (der Stpfl.) verschiedene Sponsorenrechte eingeräumt, insbesondere bei den Heimspielen, u.a.

– Nutzung des Vereinslogos für Werbezwecke,

– Werbepräsenz in Form von Firmenlogos des Sponsors auf dem Trikot, der Aufwärmbekleidung, der Kleidung der Offiziellen (z.B. Trainer),

– Bandenwerbung.

Der BFH hat insoweit entschieden, dass die Sponsoringaufwendungen bei der Ermittlung der Gewerbesteuer nicht etwa (anteilig) als Miet- und Pachtzinsen zu berücksichtigen seien. Entscheidend sei z.B. hinsichtlich der Banden nicht etwa die Überlassung der Flächen. Der Sponsoringvertrag sei insoweit nicht etwa als Miet-/Pachtvertrag einzustufen. Entscheidend sei die vom Sportverein erbrachte Werbeleistung. Diese werde erst durch die Sportveranstaltung und deren Attraktivität bei den Zuschauern geschaffen.

Handlungsempfehlung:

Mit diesem ausführlich und überzeugend begründeten Urteil liegt nunmehr erstmals eine höchstrichterliche Entscheidung zu den gewerbesteuerlichen Konsequenzen des Sponsorings in Hinblick auf die Hinzurechnungsvorschriften vor. Der BFH stellt auf die Besonderheiten der Sponsoringvereinbarungen ab, mit denen ja eine Öffentlichkeitswirkung („Wahrnehmbarkeit“) erreicht werden soll – und nicht etwa die schlichte Überlassung von Werbeflächen in Gestalt von Trikotstoffen bezweckt wird. In der Praxis wird – gerade auch nach dieser Entscheidung – jeder einzelne Vertrag daraufhin geprüft werden müssen, ob das Sponsoring-Vertragsverhältnis ein einheitliches und unteilbares Ganzes darstellt. Dies kann zu bejahen sein, wenn im Zuge einer Pauschalvergütung sowohl die Leistung des Gesponsorten als auch ein Förderzweck mit abgegolten werden sollen.

4. Keine Besteuerung von Corona-Hilfen als außerordentliche Einkünfte

Hat ein Freiberufler oder ein Gewerbetreibender Corona-Hilfen (Soforthilfe, Überbrückungshilfe usw.) erhalten, so sind diese als Betriebseinnahmen steuerlich zu erfassen gewesen und unterlagen der Besteuerung. Das FG Münster stellt nun in der Entscheidung vom 26.4.2023 (Az. 13 K 425/22 E) klar, dass solche Corona-Hilfen der regulären Tarifbesteuerung bei der Einkommensteuer unterliegen. Außerordentliche Einkünfte werden in ständiger Rechtsprechung grundsätzlich nur bejaht, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen. Es liegen nicht etwa außerordentliche Einkünfte vor, die einer ermäßigten Besteuerung unterliegen. Dies scheide allein schon deswegen aus, weil nicht Einkünfte betreffend mehrere Jahre zusammengeballt in einem Jahr zufließen und damit eine erhöhte steuerliche Belastung auslösen können. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. im Streitjahr 2020 lediglich Finanzhilfen und Zuschüsse gewinnerhöhend erfasst, die sich auf dieses Kalenderjahr bezogen; sie waren auch nicht in einem anderen Veranlagungszeitraum als dem, für den sie gezahlt worden sind, mit regulären anderen Einkünften des Stpfl. aus seinem Gewerbebetrieb zusammengetroffen.

Hinweis:

Anders könnte dies möglicherweise dann zu beurteilen sein, wenn z.B. in 2021 Hilfen sowohl für 2020 als auch für 2021 als Betriebseinnahmen zu erfassen sind.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Rückzahlung solcher Hilfen auf Grund einer erfolgten Schlussabrechnung entsprechend zu Betriebsausgaben führt, was sich steuermindernd auswirkt.

5. Unterliegen Beiträge an ein in der Coronazeit geschlossenes Fitnessstudio doch nicht der Umsatzsteuer?

Erneut war über einen Fall zu entscheiden, der in ähnlicher Form in der Praxis vielfach aufgetreten ist. Der Urteilsfall, über den das FG Hamburg zu entscheiden hatte, lag wie folgt: Streitig war, ob es sich bei den Mitgliedsbeiträgen für ein Fitnessstudio während der Corona-Schließzeit um umsatzsteuerbare Leistungen handelt. Der Stpfl. betreibt ein Fitnessstudio, das in der Zeit vom 17.3.2020 bis zum 17.5.2020 auf Grund der Corona-Maßnahmen schließen musste. Während dieser Zeit zahlten viele Mitglieder ihre Beiträge weiter. Der Stpfl. bot während der Schließzeit Online-Live-Kurse, eine Telefon-Hotline und Körperscans an und warb damit, dass die Mitglieder den Zeitraum, den sie nicht bei dem Stpfl. trainieren konnten, am Ende der Mitgliedschaft beitragsfrei ersetzt bekämen. In seinen Voranmeldungen für April und Mai erklärte der Stpfl. für diese Schließzeit keine Umsätze und kündigte eine Berichtigung für den Monat März an. Nach einer daraufhin erfolgten Umsatzsteuersonderprüfung behandelte das Finanzamt die Umsätze als umsatzsteuerpflichtig.

Das FG Hamburg hat nun mit Entscheidung v. 16.2.2023 (Az. 6 K 239/21) die Ansicht des Finanzamtes abgelehnt. Nach der Entscheidung des FG Hamburg

- liegt keine umsatzsteuerliche Leistung des Fitnessstudiobetreibers gegenüber den Mitgliedern vor, wenn ein Fitnessstudio auf Grund von Corona-Maßnahmen geschlossen ist.

- Dies soll auch dann gelten, wenn Ersatzleistungen wie Online-Kurse, eine Telefonhotline oder ein Körperscan angeboten werden.

- Die reine Fortzahlung der Mitgliedsbeiträge begründet keinen Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinne.

- Soweit die Schließung im Zeitpunkt der Zahlung noch nicht absehbar war, liegt eine steuerbare Anzahlung vor.

Nach Ansicht des FG fehlt es für die Monate ganz (April) oder teilweise (März und Mai) an dem für die Umsatzsteuerbarkeit erforderlichen Leistungsaustausch. Auf Grund der Schließung des Fitnessstudios in den streitgegenständlichen Monaten ist dem Stpfl. die Erbringung der Leistung vom 17.3.2020 bis 17.5.2020 nach zivilrechtlichen Maßstäben unmöglich gewesen. Dass die Mitglieder ihre Mitgliedsbeiträge trotz der Schließung weiterzahlten, rechtfertige keine andere Betrachtungsweise. Zum einen könne anhand der Gegenleistung nicht auf eine Leistung geschlossen werden. Denn die Zahlung von Geld allein rechtfertigt nach unionsrechtlichen Maßstäben nicht die Annahme eines Leistungsaustauschs. Dafür muss die Leistung selbst beurteilt werden.

Hinweis:

Ausdrücklich anders entschieden hat das Schleswig-Holsteinische FG am 16.11.2022 (Az. 4 K 41/22). Gegen beide Entscheidungen ist nun die Revision beim BFH anhängig, so dass diese Entscheidungen abzuwarten bleiben. In vergleichbaren Fällen sollten Veranlagungen verfahrensrechtlich offengehalten werden.

6. Ermäßigter Umsatzsteuersatz auf Eintrittsentgelte von Freizeit-, Spaß- und Thermalbädern

Das Umsatzsteuergesetz bestimmt ausdrücklich, dass Eintrittsgelder in Schwimmbädern nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen. Nach der Rechtsprechung muss ein solches Schwimmbad dazu bestimmt und geeignet sein, eine Gelegenheit zum Schwimmen zu bieten. Dies setzt voraus, dass insbesondere die Wassertiefe und die Größe des Beckens das Schwimmen oder andere sportliche Betätigungen ermöglichen.

Die FinVerw stellt nun klar, dass es sich auch bei Freizeit-, Spaß- und Thermalbädern um Schwimmbäder in diesem Sinne handelt, wenn die Wassertiefe und die Größe eines Beckens das Schwimmen oder andere sportliche Betätigungen ermöglichen. Unerheblich ist, wenn das Bad verschiedene Becken anbietet. Steuerermäßigt ist demnach der Eintritt (insgesamt) zu Freizeit-, Spaß- und Thermalbädern, sofern die Wassertiefe und die Größe (auch nur) eines Beckens das Schwimmen oder eine andere sportliche Betätigung ermöglichen.

Hinweis:

Diese Sichtweise gilt ohne zeitliche Einschränkung ihres Anwendungsbereichs für alle offenen Fälle.

IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN

1. Neues AfA-Potenzial nach Einbringung gegen teilweise Gewährung von Gesellschaftsrechten

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens (nicht dagegen aus einem anderen Betrieb des Stpfl.) auf eine Mitunternehmerschaft kann – neben einem Verkauf zu fremdüblichen Konditionen – auf zwei Wegen erfolgen:

– als entgeltlicher Vorgang bei Gegenbuchung auf dem Kapitalkonto I des Gesellschafters oder

– als unentgeltlicher Vorgang bei ausschließlicher Gegenbuchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto.

Konsequenzen hat diese Unterscheidung sowohl auf Seiten des übertragenden Mitunternehmers als auch bei der Mitunternehmerschaft:

– übertragender Mitunternehmer: Ist ein entgeltlicher Vorgang gegeben, so kann es beim übertragenden Mitunternehmer zu einer steuerlich relevanten Realisierung stiller Reserven kommen, so insbesondere dann, wenn steuerlich verhaftetes Grundvermögen betroffen ist – insbesondere, wenn die zehnjährige „Spekulationsfrist“ noch nicht abgelaufen ist. Liegt dagegen ein unentgeltlicher Vorgang vor, so ergibt sich auf Ebene des übertragenden Mitunternehmers grundsätzlich keine Aufdeckung stiller Reserven.

– Mitunternehmerschaft: Im Falle eines entgeltlichen Vorgangs ist dies als Anschaffung des Wirtschaftsguts zu einem dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts entsprechenden Preis zu beurteilen und es ergibt sich bei der Mitunternehmerschaft neues Abschreibungsvolumen, welches in der Folgezeit steuermindernd genutzt werden kann. Liegt dagegen ein unentgeltlicher Vorgang vor, so wird das Wirtschaftsgut bei der Mitunternehmerschaft mit dem Einlagewert, welcher regelmäßig dem Teilwert entspricht, angesetzt. Dieser wird allerdings gemindert um die beim einbringenden Mitunternehmer bereits steuerlich wirksam geltend gemachten Abschreibungsbeträge.

Nicht abschließend geklärt war bislang der Fall, in dem die Einbringung derart erfolgt, dass eine Gegenbuchung teilweise auf dem Kapitalkonto I, teilweise aber auch auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt. Für diesen Fall stellt der BFH nun mit Urteil v. 23.3.2023 (Az. IV R 2/20) klar, dass es sich insgesamt um einen entgeltlichen Vorgang handelt. Dieser Vorgang ist nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Der Wert der Gegenbuchung insgesamt bestimmt das AfA-Volumen bei der Mitunternehmerschaft.

Handlungsempfehlung:

In solchen Konstellationen sind sowohl die steuerlichen Folgen beim einbringenden Mitunternehmer als auch bei der Mitunternehmerschaft zu beachten. Je nach Fallgestaltung kann dieser Vorgang entgeltlich oder auch unentgeltlich ausgestaltet werden. Insoweit sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

2. Steuerliche Bilanzierung bei Eintritt eines Gesellschafters in eine bestehende Mitunternehmerschaft und bei späterem Austritt dieses Neugesellschafters

Wird in eine bestehende Personengesellschaft ein weiterer Gesellschafter aufgenommen und leistet dieser für die Übernahme der Gesellschafterstellung in das Vermögen der Gesellschaft eine Einlage, so wird dieser Vorgang steuerlich so gewertet, als wenn die bisherigen Gesellschafter (Altgesellschafter) ihre Anteile in die um den eintretenden Gesellschafter neue erweiterte Personengesellschaft einbringen. Dies führt allerdings nicht etwa zu einer (zwingenden) Aufdeckung stiller Reserven in den Altanteilen. Vielmehr können insoweit auf Antrag der übernehmenden Gesellschaft die Buchwerte fortgeführt werden, was regelmäßig auch angestrebt werden wird.

In der Steuerbilanz der Personengesellschaft kann dieser Vorgang auf zweierlei Weise abgebildet werden:

– In der Steuerbilanz der Personengesellschaft werden alle Wirtschaftsgüter zum aktuellen Wert – also unter Aufdeckung der stillen Reserven – angesetzt.

Für die Altgesellschafter werden sodann negative steuerliche Ergänzungsbilanzen gebildet, um für diese die Buchwertfortführung darstellen zu können. Mit dieser Vorgehensweise erfolgt in der Steuerbilanz der Personengesellschaft eine Zuordnung der Vermögenswerte entsprechend der Beteiligungsverhältnisse.

– Alternativ können auch in der Steuerbilanz der Personengesellschaft die Vermögensgegenstände mit den steuerlichen Buchwerten unter Berücksichtigung der Einlage und Anpassung der Kapitalkonten an die geänderten Beteiligungsverhältnisse fortgeführt werden. Daneben wird für den neu eintretenden Gesellschafter dessen über das übernommene Kapitalkonto hinaus gezahlter Kaufpreis in einer positiven steuerlichen Ergänzungsbilanz abgebildet. Entsprechend werden für die Altgesellschafter negative Ergänzungsbilanzen zur Neutralisierung der aufgedeckten stillen Reserven gebildet.

Beide Vorgehensweisen führen zu gleichen steuerlichen Ergebnissen, sind nur unterschiedliche Methoden der Abbildung. Fraglich war nun allerdings, ob auch beide Methoden gleich zu behandeln sind, wenn der neu eingetretene Gesellschafter später wieder ausscheidet. In diesem Fall muss dessen noch verbleibende steuerliche Ergänzungsbilanz aufgelöst werden. Fraglich war aber, ob dies auch für die negativen Ergänzungsbilanzen betreffend der Altgesellschafter gilt, die diese aus Anlass des Eintritts des Neugesellschafters gebildet hatten. Der BFH stellt nun mit Entscheidung v. 23.3.2023 (Az. IV R 27/19) klar, dass in diesem Fall keine Auflösung der für die Altgesellschafter gebildeten steuerlichen Ergänzungsbilanzen erfolgt. Hierfür fehle eine Rechtsgrundlage. Insbesondere bestehe insoweit keine Bindung an die ursprünglich korrespondierend gebildete positive Ergänzungsbilanz für den damals neu eingetretenen Gesellschafter (die bei dessen späteren Ausscheiden ergebniswirksam aufzulösen war). Die Ergänzungsbilanzen seien streng mitunternehmerbezogen. Danach könne die Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nur diejenige (positive oder negative) Ergänzungsbilanz beeinflussen, die mit diesem Mitunternehmeranteil in Zusammenhang steht.

Hinweis:

Die steuerliche Bilanzierung von Veränderungen im Gesellschafterbestand bei einer Personengesellschaft ist komplex und bedarf stets der steuerlichen Beratung.

V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFTEN

1. Handel mit Kryptowährungen: Steuerliche Pflichten beachten

Das FinMin NRW teilt mit, dass dieses nach einem Auskunftsersuchen bei einer Krypto-Handelsplattform ein Datenpaket auswertet. Mit den Datensätzen überprüfen die Ermittler, ob die Nutzer der Plattform ihre Gewinne richtig versteuert haben. Inzwischen haben auch andere Bundesländer Einsicht in die Daten.

Dies ist vor dem Hintergrund der vom BFH mit Urteil v. 14.2.2023 (Az. IX R 3/22) bestätigten Sichtweise zur steuerlichen Behandlung des Handels mit Kryptowährungen zu sehen. Insoweit gilt für den Handel mit solchen Währungen durch private Kapitalanleger:

– Kryptowährungen wie Bitcoin, Ethereum und Monero sind als „anderes Wirtschaftsgut“ einzustufen. Damit werden Gewinne (und Verluste) aus dem Handel mit solchen Währungen steuerlich erfasst, wenn zwischen Kauf und Verkauf eine Zeitspanne von nicht mehr als einem Jahr liegt. Dann erfolgt eine steuerliche Erfassung als sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft. Diese virtuellen Währungen werden angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, eine Fremdwährung oder andere virtuelle Währungen erworben werden; sie werden veräußert i.S.d. Vorschrift, wenn sie in Euro oder gegen eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in andere Currency Token umgetauscht werden.

– Wird diese Jahresfrist überschritten, so sind Gewinne und Verluste steuerlich unbeachtlich.

– Einkünfte aus Kapitalvermögen werden aus dem Handel mit solchen Währungen nicht erzielt.

Handlungsempfehlung:

Entscheidend für die Frage der steuerlichen Erfassung bei dem Handel von Kryptowährungen durch private Kapitalanleger ist also die Jahresfrist. Sehr sorgfältig sollten Handelsaktivitäten dokumentiert werden und die steuerlichen Erklärungspflichten sollten sorgfältig geprüft werden. Bei Nichtbeachtung drohen auch steuerstrafrechtliche Risiken.

VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER

1. Erbschaftsteuerbefreiung für ein „Familienheim“ – Voraussetzungen und Grenzen der Steuerbefreiung

Von der Erbschaftsteuer freigestellt ist die Übertragung eines „Familienheims“ an Kinder unter folgenden Bedingungen:

– der Übergang der Immobilie erfolgt im Rahmen des Erbgangs – nicht begünstigt sind also Schenkungen;

– die Immobilie liegt im Inland oder in einem EU-/EWR-Staat;

– Begünstigte sind Kinder oder Kinder verstorbener Kinder;

– der Erblasser hat in der Immobilie bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt (oder war aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert);

– beim Erwerber ist die Immobilie unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt und

– die Wohnfläche der Wohnung übersteigt 200 m² nicht.

Strittig ist in der Praxis vielfach das Merkmal der „unverzüglichen Selbstnutzung". Dies erfordert, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt. Die unverzügliche Nutzung erfordert, dass der Erwerber ohne „schuldhaftes Zögern" handelt. Dabei wird regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall angemessen sein. Dieser Zeitraum umfasst die dem Erwerber zuzubilligende Bedenkzeit, die Zeit für eine eventuelle Renovierung bzw. Gestaltung der erworbenen Wohnung für eigene Wohnzwecke sowie die für den Umzug benötigte Zeit. Nach Ablauf von sechs Monaten kann eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung noch gegeben sein, wenn der Erwerber darlegt und glaubhaft macht, warum ein Einzug in die Wohnung nicht früher möglich ist und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat.

Solche Fälle waren in der Vergangenheit mehrfach Gegenstand der Rechtsprechung. Hinzuweisen ist z.B. auf das Urteil des FG Münster vom 30.06.2022 (Az. 3 K 3184/17 Erb). Hiernach obliegt dem Erwerber, die Renovierungsarbeiten und die Beseitigung etwaiger Mängel zeitlich so zu fördern, dass es nicht zu Verzögerungen kommt, die nach der Verkehrsanschauung als unangemessen anzusehen sind. Ein unverhältnismäßiger Aufwand zur zeitlichen Beschleunigung ist jedoch nicht erforderlich. Vielmehr reicht es aus, wenn der Erwerber alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergreift.

Im Urteilsfall beerbte der Stpfl. 2013 seinen Vater, der bis zu seinem Tod eine Doppelhaushälfte alleine bewohnte, als Alleinerbe. Der Stpfl. bewohnte mit seiner Familie die direkt angrenzende Doppelhaushälfte. Nach dem Tod des Erblassers verband der Stpfl. die Doppelhaushälften baulich und katastermäßig zu einer Einheit. Nach Abschluss der umfangreichen, teilweise in Eigenleistung erbrachten Sanierungs- und Renovierungsarbeiten nutzt er die so verbundenen Doppelhaushälften seit August 2016 als eine Wohnung.

Der Stpfl. beantragte für die Doppelhaushälfte des Vaters die Steuerbefreiung von der Erbschaftsteuer zu gewähren. Er trug vor, dass sich die von Anfang an beabsichtigte Selbstnutzung durch die erforderlichen umfassenden Renovierungsarbeiten verzögert habe. Es sei bereits im Dezember 2013 zur Planung der notwendigen auf Grund des Zustandes des Hauses sehr umfangreichen Bau- und Sanierungsmaßnahmen eine Besichtigung mit dem beauftragten Bauunternehmer erfolgt. Der Baubeginn habe sich allerdings auf Grund der Witterungsbedingungen und der engen Auftragslage bis zum April 2014 verzögert. Auch in der Folgezeit sei es zu Verzögerungen gekommen, die jedoch nicht durch ihn zu vertreten seien, z.B. weil bisher unentdeckte Schäden zu Tage getreten seien, die zunächst zu beseitigen waren. Das Finanzamt lehnte die Steuerbefreiung ab und verwies darauf, dass der Stpfl. weder glaubhaft dargelegt noch nachgewiesen habe, dass die bis August 2016 verzögerte vollständige Nutzung des Objekts zu eigenen Wohnzwecken nicht durch ihn zu vertreten gewesen sei.

Das Finanzgericht ging hingegen davon aus, dass der Entschluss des Stpfl., die hinzuerworbene Doppelhaushälfte zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, bereits im Zeitpunkt des Erwerbs oder kurze Zeit danach, aber jedenfalls innerhalb des regelmäßig maßgeblichen Zeitraums von sechs Monaten nach dem Erwerb, feststand. Bezüglich des durch die umfangreichen Renovierungsarbeiten verzögerten Einzugs sei dem Stpfl. ebenfalls kein vorwerfbares Verhalten anzulasten, sodass die Steuerbefreiung zu gewähren sei.

Handlungsempfehlung:

Diese Steuerbegünstigung kann materiell sehr bedeutsam sein, da die Begrenzung nur auf 200 m² Wohnfläche erfolgt, nicht dagegen wertmäßig. Daher sind die zeitlichen Vorgaben hinsichtlich der Aufnahme der Selbstnutzung dringend zu beachten. Sollte sich die Aufnahme der Selbstnutzung verzögern, so muss dies sorgfältig dokumentiert und der Nachweis geführt werden, dass die Verzögerungen nicht vom Erben zu vertreten sind.

Im Detail sind die möglichen Fristen und Gründe für eine verzögerte Selbstnutzung höchstrichterlich noch nicht geklärt. Beim BFH sind insoweit Verfahren anhängig, so auch gegen das erwähnte Urteil des FG Münster.

2. Vermietung von Ferienwohnungen an einen eigennützigen Treuhänder

Die Vermietung von Ferienwohnungen ist grundsätzlich als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Eine solche Vermietung kann allerdings den Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit erreichen – und damit auch eine Gewerbesteuerpflicht auslösen, wenn zusätzlich zur reinen Vermietung auch weitere Leistungen angeboten werden. Insoweit hat der BFH mit Entscheidung v. 28.4.2020 (Az. IV R 10/18), welche nun nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt wurde, ein Vermietungsmodell bestätigt, das in der Praxis nicht selten eingesetzt wird. Und zwar erzielt der Vermieter einer Ferienwohnung keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn der von ihm mit der treuhänderischen Vermietung beauftragte Vermittler diese hotelmäßig anbietet, aber ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Treuhandstellung hat, insbesondere weil er hoteltypische Zusatzleistungen auf eigene Rechnung oder für Rechnung Dritter erbringt.

Im Urteilsfall hatten die Eheleute drei Eigentumswohnungen in einer größeren Appartementanlage. Die Appartements werden teilweise von den Eigentümern selbst genutzt, teilweise dauervermietet und teilweise als Ferienwohnungen von verschiedenen Vermietungsgesellschaften vermietet. Die drei Appartements wurden von einer Gesellschaft vermarktet und dabei ganz überwiegend als Hotelzimmer mit Frühstück angeboten, beworben und tatsächlich nahezu ausschließlich mit Hotelservice vermietet. Der von der G-GmbH durchzuführende Vermietungsservice beinhaltet sämtliche Leistungen, die im originären Zusammenhang mit der Vermietung einer Ferienwohnung stehen. Dieses umfasst insbesondere werbliche Maßnahmen, Abschluss entsprechender Mietverträge und die Betreuung der Feriengäste vor Ort, treuhänderische Entgegennahme der Mieteinnahmen, regelmäßige Berichterstattung über die Auslastungssituation, Erstellung einer ordnungsgemäßen Jahresabrechnung etc. Hierfür erhielt die G-GmbH

ein pauschales Vermittlungshonorar. Strittig war nun, ob die von den Eheleuten erzielten Vermietungseinkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen sind.

Die Grundstücksgemeinschaft erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Demgegenüber stellte das Finanzamt für die Streitjahre 2009 bis 2012 Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Das FG und dem folgend der BFH bestätigten dagegen das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Im Grundsatz gilt, dass bei der Vermietung einer Ferienwohnung ein Gewerbebetrieb nur angenommen werden kann, wenn vom Vermieter bestimmte ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen nicht übliche Sonderleistungen erbracht werden oder wenn wegen eines besonders häufigen Wechsels der Mieter eine gewisse – einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbare – unternehmerische Organisation erforderlich ist. Im Ergebnis begründet die Vermietung einer Ferienwohnung außerhalb einer Ferienwohnanlage dann einen Gewerbebetrieb, wenn sie mit einem Beherbergungsbetrieb (Hotel) vergleichbar ist. Für Hotels ist der häufige Gästewechsel typusbestimmend.

Vorliegend lagen nun im Grundsatz gewerbliche Tätigkeit begründende Sonderleistungen vor. Allerdings erzielten die Stpfl. aus der Vermietung ihrer Wohnungen keine gewerblichen Einkünfte, denn weder handelten die Vermittlungsgesellschaften bei Abschluss der Verträge als rechtsgeschäftliche Stellvertreter der Stpfl. noch konnten die gewerblichen Handlungen der Vermittlungsgesellschaften der Stpfl. auf Grund eines Treuhandverhältnisses steuerrechtlich zugerechnet werden. Die Zurechnung von vom Treuhänder erzielten Einkünften beim Treugeber setzt indes voraus, dass der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt und dass der Treugeber nach der Ausgestaltung des Treuhandverhältnisses und nach den sonstigen Umständen gegenüber dem Treuhänder eine derart beherrschende Stellung einnimmt, dass er wirtschaftlich die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis trägt. Werden Vermietungsleistungen über einen im eigenen Namen handelnden Treuhänder angeboten, so muss der Treugeber über den unmittelbar Handelnden das Marktgeschehen beherrschen. Gegen eine beherrschende Stellung des Treugebers spricht es, wenn der Treuhänder ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Treuhandstellung hat.

Handlungsempfehlung:

Insoweit ist stets der Einzelfall sorgfältig zu betrachten. Jedoch zeigt dieses Urteil, dass Gestaltungsspielraum besteht, eine gewerbliche Tätigkeit zu vermeiden.

3. AfA-Bemessungsgrundlage für ein Gebäude, das von den Eltern gekauft wurde, der Kaufpreis aber nicht gezahlt, sondern als Schenkung gewährt wurde

Die Übertragung von Immobilien innerhalb der Familie erfolgt aus steuerlicher Sicht unter verschiedenen Zielsetzungen. In vielen Fällen wird eine unentgeltliche Übertragung erfolgen, welche zwar im Grundsatz Schenkungsteuer auslöst, was aber oftmals auf Grund der hohen persönlichen Freibeträge nicht zu einer Steuerbelastung führt. Wird der Übergang einer Immobilie als Kauf umgesetzt, so kann dies den Vorteil haben, dass der Erwerbende in der Folgezeit Abschreibungen auf den Kaufpreis geltend machen kann.

Insoweit ist auf die richtige Ausgestaltung zu achten, wie das aktuelle Urteil des FG Münster vom 24.3.2023 (Az. 2 K 1801/22 E) zeigt. Im Urteilsfall ging es um die Übertragung von zwei Immobilien, wobei im Folgenden nur auf die erste Immobilie abgestellt wird. Verkürzt dargestellt handelte es sich um ein Vermietungsobjekt, welches die Eltern auf ihre Tochter übertrugen. Der Verkehrswert belief sich auf 519 000 €. Die Vertragsparteien vereinbarten diesen als „Kaufpreis“. Dies umfasste die Übernahme von bestehenden Verbindlichkeiten i.H.v. 133 119 €. Über den verbleibenden Restkaufpreis i.H.v. 385 881 € gewährte der Verkäufer (die Eltern der Stpfl.) dem Käufer (der Stpfl.) eine Schenkung, die dieser annahm. Daneben übernahm die Tochter die anfallenden Kosten (Notar und Grundbuch) i.H.v. insgesamt 3 996 €. Die Tochter ging in ihrer Steuererklärung von einem vollentgeltlichen Anschaffungsvorgang aus und nahm die AfA auf Basis des Kaufpreises zzgl. Nebenkosten an. Das Finanzamt ging dagegen von einem teilentgeltlichen Vorgang aus, so dass teilweise die (niedrigere) Abschreibung der Rechtsvorgänger fortzuführen sei.

Das FG bestätigt nun die Auffassung des Finanzamtes. Hinsichtlich der Ermittlung der Abschreibungsbemessungsgrundlage sind drei Fälle zu unterscheiden:

– Entgeltlicher Erwerb: Liegt ein entgeltlicher Erwerb vor, so bestimmt sich die Abschreibung auf Grundlage der Anschaffungskosten.

– Unentgeltlicher Erwerb: Erfolgt ein unentgeltlicher Erwerb – so bei einer Schenkung – führt der Erwerber die Abschreibungsreihe des Rechtsvorgängers fort.

– Teilentgeltlicher Erwerb: Beim teilentgeltlichen Erwerb sind zwei AfA-Bemessungsgrundlagen zu ermitteln, aus denen sich zwei AfA-Reihen ergeben können. Bezogen auf den unentgeltlichen Teil sind die vorgenannten Grundsätze anzuwenden und die AfA anteilig daraus zu bestimmen. Bezogen auf den entgeltlichen Teil hat der Erwerber eigene Anschaffungskosten, deren AfA sich nach den allgemeinen Regeln bestimmen.

Beim entgeltlichen Erwerb ist hinsichtlich der Anschaffungskosten zu beachten, dass dies eine tatsächliche finanzielle bzw. wirtschaftliche Belastung voraussetzt, d.h. den Abfluss von Geld. Falls ein Stpfl. keine tatsächlichen Aufwendungen gehabt hat, darf er auch keine AfA geltend machen. Unentgeltliche Vorgänge stellen keine Anschaffungskosten dar. Anschaffungskosten liegen nicht vor, wenn der Veräußerer auf die Entrichtung des Entgelts verzichtet hat, eine Geldzahlung wieder an den Berechtigten zurückfließt oder bei Abschluss eines Grundstückskaufvertrages zwischen Angehörigen zugleich die (Rück-)Schenkung des Kaufpreises vereinbart ist.

Bei Anwendung dieser Grundsätze hat das FG die vorliegende Grundstücksübertragung wie folgt gewertet:

Die Erwerberin hat Aufwendungen getragen i.H.v. 133 199 € (Übernahme der Verbindlichkeiten) und 3 996 € (Tragen von Transaktionskosten). Im Übrigen lag aber eine Schenkung vor. Mithin liegt ein teilentgeltlicher Vorgang vor. Unter Berücksichtigung des Verkehrswertes des Grundstücks i.H.v. 519 000 € und der unmittelbaren Aufwendungen der Stpfl. i.H.v. 133 120 € hat der entgeltliche Anteil 25,65 % betragen. Für die Ermittlung der AfA sind somit zwei AfA-Reihen zu führen, nämlich eine für den entgeltlichen Erwerb mit Anschaffungskosten von 137 115 € und eine für den unentgeltlichen Erwerb, bei der auf die Daten der Rechtsvorgänger (hier: Eltern) mit einem Anteil von 74,35 % zurückgegriffen wird.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass die ertragsteuerlichen Auswirkungen je nach Fallgestaltung sehr unterschiedlich ausfallen können. Insoweit bestehen Möglichkeiten, den jeweiligen Fall zu gestalten. Für diese Fragen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER U. GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER

1. Relevante Beteiligung gem. § 17 Abs. 1 EStG an einer Auslandskapitalgesellschaft („Corporation“ nach US-amerikanischem Recht)

§ 17 EStG regelt, dass auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen gehalten hat. Dabei ist der Anwendungsbereich dieser Norm nicht allein auf inländische Kapitalgesellschaften (GmbH, AG) beschränkt, vielmehr werden auch Auslandskapitalgesellschaften erfasst, wenn diese nach dem sog. Typenvergleich einer deutschen GmbH oder AG vergleichbar sind (soweit nicht ohnehin das anwendbare DBA dem ausländischen Staat das Besteuerungsrecht zuweist).

Angesichts der zunehmenden Verbreitung von Auslandskapitalgesellschaften (z.B. Corporation, Ltd., Plc, SARL, SA) ist vor diesem Hintergrund das Urteil des BFH vom 14.2.2023 (Az. IX R 23/21) zu sehen, mit dem dieser betreffend eine (im steuerlichen Privatvermögen gehaltene) Beteiligung an Auslandskapitalgesellschaften entschieden hat,

– dass Anteile an einer „Corporation“ nach US-amerikanischem Recht zu den ähnlichen Beteiligungen i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG gehören – die „Corporation“ sei nach Maßgabe des sog. Typenvergleichs einer deutschen Aktiengesellschaft vergleichbar,

– und dass § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG typisierend an die Höhe der nominellen Beteiligung am Grund- oder Stammkapital der (inländischen) Kapitalgesellschaft anknüpfe; bei Auslandskapitalgesellschaften sei auf eine entsprechende Bezugsgröße abzustellen, die die kapitalmäßige Beteiligung des Gesellschafters in vergleichbarer Weise wiedergebe.

Im Streitfall war – vereinfacht dargestellt – die Ermittlung der Relevanzschwelle des § 17 Abs. 1 EStG bei einer „Corporation“, die nach dem Recht von Delaware/USA gegründet wurde, streitig. Der Stpfl. stellte bei seiner Berechnung auf die Anzahl der zum amerikanischen Unternehmensregister angemeldeten sog. „authorized shares“ ab, während die FinVerw die Beteiligungsquote anhand der tatsächlich ausgegebenen shares („issued and outstanding shares“) ermittelte – und damit das Vorliegen einer relevanten Beteiligung i.S. des § 17 EStG bejahte. Der BFH hat die Auffassung der FinVerw bestätigt und ausgeführt,

– dass sich steuerrechtlich die Höhe des Anteils an einer GmbH i.S.d. § 17 EStG aus der übernommenen Stammeinlage errechnet. Der „Anteil an einer Kapitalgesellschaft“ bemesse sich nach dem betragsmäßig bestimmten (festen) Anteil am Stamm- oder Grundkapital der Gesellschaft.

– Bei Auslandskapitalgesellschaften, die über kein Grund- oder Stammkapital i.S.d. deutschen Aktien- oder GmbH-Rechts verfügten, sei auf eine entsprechende Bezugsgröße abzustellen, die die kapitalmäßige Beteiligung des Gesellschafters in vergleichbarer Weise wiedergebe. Entscheidend sei eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über das Kapital der Gesellschaft sowie deren konkrete Ausformung in ihrer Satzung. Maßgeblich sei letztlich, welchen Beitrag der Gesellschafter zu dem durch Einlagen gebildeten Gesellschaftsvermögen erbracht hat; damit korrespondiert sein Anspruch auf Beteiligung an der Substanz der Kapitalgesellschaft. Für die Bestimmung der Relevanzschwelle sei es somit irrelevant, wenn Anteile zwar genehmigt, aber nicht ausgegeben worden sind.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen der Beteiligung an Auslandskapitalgesellschaften sollte also sorgfältig geprüft werden, ob diese vom Rechtstyp her einer GmbH vergleichbar sind und auf welchem Weg die Beteiligungsquote i.S.d. § 17 EStG tatsächlich zu ermitteln ist. Die FinVerw hat i.Ü. schon mit dem BMF-Schreiben vom 24.12.1999 Tabellen zu den vergleichbaren Rechtsformen veröffentlicht.

2. VGA bei nicht fremdüblicher Verzinsung einer Darlehensforderung (Gesellschafterverrechnungskonto)

Mit seinem Urteil v. 22.2.2023 (Az. I R 27/20) hat der BFH zur Frage der fremdüblichen Vergütung von Gesellschafterdarlehen (im Streitfall: Gesellschafterverrechnungskonto) entschieden,

– dass der Verzicht auf eine angemessene Verzinsung der auf einem Gesellschafterverrechnungskonto verbuchten Darlehensforderung einer GmbH zu einer vGA führen kann, und

– dass es dann, wenn keine anderen Anhaltspunkte für die regelmäßig gebotene Schätzung der fremdüblichen Zinsen erkennbar sind, nicht zu beanstanden ist, wenn von dem Erfahrungssatz ausgegangen wird, dass sich private Darlehensgeber und Darlehensnehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen (sog. Margenteilung; Bestätigung der BFH-Rechtsprechung).

Im Streitfall unterhielt – vereinfacht dargestellt – eine GmbH ein Konto, auf dem Zahlungsbewegungen im Verhältnis zu ihrem beherrschenden Gesellschafter A (der zu 60 % beteiligt war) gebucht und verrechnet wurden und dessen Saldo auch gesondert im Jahresabschluss ausgewiesen wurde. Über dieses Konto wurden z.B. die auf dem Gehaltsverrechnungskonto nicht ausgeglichenen Gehaltsabschläge umgebucht, wobei sich für die Jahre 2000 bis 2014 durchgehend Salden zu Gunsten der GmbH (Forderungen) ergaben, die zunächst nicht verzinst wurden. Im Nachgang einer Außenprüfung wurde dann eine Verzinsung i.H.v. 4,5 % p.a. für 2000 bis 2004 erfasst, die dann auch bis 2013 fortgeführt wurde. In 2014 und 2015 erfolgte keine Verzinsung mehr, so dass das FA wiederum vGA ansetzte. Der BFH bestätigte dies und hob zum Ansatz der vGA der Höhe nach folgende Aspekte hervor:

– Bei der Ermittlung eines fremdüblichen Preises ist zu beachten, dass es häufig für die betreffende Leistung nicht den einen Fremdvergleichspreis, sondern eine Bandbreite von Preisen geben wird. In einem solchen Fall müsse bei der Berechnung der vGA von dem für den Stpfl. günstigsten Vergleichspreis ausgegangen werden.

– Gewährt die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter ein Darlehen, kommt der Ansatz einer vGA insoweit in Betracht, als der Kredit zinslos oder zu einem unangemessen niedrigen Zins gewährt werde. Davon sei auch auszugehen, wenn die Gesellschaft für den bei ihr angestellten Gesellschafter ein unangemessen verzinstes Verrechnungskonto führe.

– Zur Bestimmung des angemessenen (fremdüblichen) Zinses ist vorrangig die Preisvergleichsmethode anzuwenden. Fremdpreis ist hierbei der Zins, zu dem Fremde unter vergleichbaren Bedingungen den Kredit am Geld- oder Kapitalmarkt gewährt hätten.

– Bei Kreditgeschäften zwischen einer GmbH, die selbst keine Bankgeschäfte betreibt und als privater Darlehensgeber agiert, und ihrem Gesellschafter als privatem Darlehensnehmer, berechnet sich die für den Ansatz einer vGA erforderliche verhinderte Vermögensmehrung nach den in Rechnung gestellten Sollzinsen, wenn und soweit davon ausgegangen werden könne, dass der dem Gesellschafter zinslos überlassene Darlehensbetrag anderenfalls zur Kreditrückzahlung verwendet worden wäre.

– Hat die GmbH hingegen selbst keinen Kredit aufgenommen, so bildeten die banküblichen Habenzinsen die Unter- und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze der verhinderten Vermögensmehrung.

– Wenn keine anderen Anhaltspunkte für die Schätzung erkennbar sind, dann ist es nicht zu beanstanden, wenn von dem Erfahrungssatz ausgegangen wird, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen.

Hinweis:

Der BFH hat damit seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und fortgeführt. Daher sollte in der Praxis sorgfältig auf die Verzinsung entsprechender Verrechnungskonten geachtet werden. Der BFH hat i.Ü. eine Bezugnahme auf statistische Daten der Deutschen Bundesbank ebenso wenig kritisiert wie einen Zinsaufschlag zu Gunsten der GmbH angesichts einer fehlenden Besicherung der Forderung. In der Praxis sollten die gewählten Zinssätze sorgfältig dokumentiert werden.

3. VGA und verdeckte Einlage auf Grund der Abfindung einer Pensionszusage

Mit seinem Urteil vom 15.2.2023 (Az. 13 K 391/20 K,G) hat das FG Münster in einem Sachverhalt betreffend den Verzicht auf eine Pensionszusage entschieden,

– dass eine vGA bei einer GmbH voraussetzt, dass es in dem jeweiligen Streitjahr zu einer Vermögensminderung gekommen ist, und

– dass eine Vermögensminderung dann gerade nicht vorliegt, wenn sich der zu beurteilende Vorgang nach den für die Kapitalgesellschaft geltenden Bilanzierungsgrundsätzen in der Steuerbilanz der Gesellschaft nicht auswirkt.

Im Urteilsfall hatte der zu 50 % am Stammkapital der klagenden GmbH beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitjahr 2012 seine Anteile veräußert. Zugleich verzichtete er gegenüber der GmbH auf die zu seinen Gunsten im Jahresabschluss der Gesellschaft zum 31.12.2011 ausgewiesenen Pensionsrückstellungen, und zwar gegen Abfindung in Höhe des Wertes der Pensionsrückstellung zum 31.12.2012 durch Auszahlung eines entsprechenden Betrages. Die Zahlung erfolgte erst im Jahr 2013. In der auf den 31.12.2012 aufgestellten Bilanz der GmbH war u.a. eine Rückstellung für Pensionsverpflichtungen enthalten, die sich aus dem Wert der Pensionsrückstellung zum 31.12.2011 zuzüglich einer Zuführung im Jahr 2012 zusammensetzte. Die GmbH erfasste erst in ihrer Buchführung für 2013 einen Abgang der Pensionsrückstellung i.H.v. rd. 238 T€. In der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2013 war unter Personalaufwand (Löhne und Gehälter) u.a. eine Abfindung der Pensionsrückstellung i.H.v. 230 T€ und ein Ertrag aus der Herabsetzung der Pensionsrückstellung i.H.v. rd. 238 T€ ausgewiesen.

Die FinVerw würdigte dies als sog. Spontanabfindung, die nach der Rechtsprechung des BFH als vGA anzusehen sei. Um eine Spontanabfindung handele es sich, weil diese sehr zeitnah beschlossen und umgesetzt worden sei, weil der entsprechende Gesellschafterbeschluss keine Voraussetzungen für die Abfindung und deren Umsetzung enthalte und weil die Ermittlung des Abfindungswertes nicht konkret vorgegeben worden sei.

Es sei im Streitjahr 2012 von einer vGA hinsichtlich der Abfindungszahlung (230 T€) und von einer verdeckten Einlage in Höhe des Übertragungswerts des werthaltigen Teils der Anwartschaft von rd. 210 T€ hinsichtlich des Verzichts auf den Pensionsanspruch auszugehen.

Das FG hat der dagegen gerichteten Klage stattgegeben und Folgendes ausgeführt:

– Im Streitjahr liege keine vGA vor, weil es nicht zu einer Vermögensminderung bei der GmbH gekommen sei. Wirke sich nämlich ein zu beurteilender Vorgang nach den für die Kapitalgesellschaft geltenden Bilanzierungsgrundsätzen in der Steuerbilanz der Gesellschaft nicht aus, dann könne auch eine Vermögensminderung i.S.d. Definition der vGA nicht vorliegen.

– Im Streitfall sei es nicht zu einer Verminderung des in der Steuerbilanz zu erfassenden Betriebsvermögens der GmbH gekommen, da die vereinbarte Abfindung der Pensionsrückstellungen durch Auszahlung eines Betrages von 230 T€ weder tatsächlich durchgeführt noch in der Handels- und der Steuerbilanz verbucht worden sei. Die Zahlung sei erst in 2013 erfolgt, die Pensionsrückstellung sei zum 31.12.2012 noch nicht gemindert gewesen.

– Da der Verzicht auf die Pensionsrückstellungen „aufschiebend bedingt" gegen Auszahlung einer Abfindung vereinbart worden war, seien die rechtlichen Wirkungen tatsächlich erst bei Zahlung in 2013 eingetreten.

Hinweis:

In der praktischen Umsetzung ist also mit höchster Sorgfalt auch schon auf die korrekte bilanzielle Abbildung entsprechender Vereinbarungen zu achten. Zugleich zeigt sich, wie genau – vor dem Hintergrund des Ziels einer vorsichtigen, aber auch möglichst periodengerechten Gewinnermittlung – die Frage der zeitlichen Zuordnung etwaiger Vereinbarungen/Rechtsgeschäfte geprüft werden muss.

Im Streitfall hatte das FA also quasi im falschen Jahr das Korrekturinstrument der vGA anwenden wollen. Ob eine solche im Jahr 2013 vorlag, hat das FG ausdrücklich offengelassen, da dies nicht Gegenstand des Verfahrens war.

4. Schuldzinsenabzug beim Gesellschafter aus einem Darlehen zur Finanzierung einer Bürgschaftsinanspruchnahme

Mit seinem Beschluss vom 22.2.2023 (Az. VIII B 4/22) hat der BFH zum Werbungskostenabzug (eines GmbH-Gesellschafters) im Bereich der sog. Abgeltungsteuer entschieden, dass § 2 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 EStG den Abzug von Schuldzinsen für ein Refinanzierungsdarlehen, das der Stpfl. zur Finanzierung einer Bürgschaftsinanspruchnahme aufnimmt, bei den Einkünften aus Kapitalvermögen vorbehaltlich der Regelung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG ausschließt.

Im Streitfall hatte – vereinfacht dargestellt – der Stpfl. (GmbH-Gesellschafter) ein Darlehen aufgenommen, um im Jahr 2012 die Erfüllung aus einer Bürgschaftsinanspruchnahme zu finanzieren und in der Folge den Abzug von Schuldzinsen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen begehrt. Dazu hatte die Vorinstanz, das FG Nürnberg, entschieden, dass der Stpfl. aus der Bürgschaftsinanspruchnahme und dem im Jahr 2012 auf ihn übergegangenen wertlosen Rückgriffsanspruch keinen steuerbaren Ausfallverlust gem. § 20 Abs. 2 Satz 2, Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG habe erzielen können, da ihm insoweit die Einkünfteerzielungsabsicht gefehlt habe. Mangels eines Veranlassungszusammenhangs zwischen den geltend gemachten Schuldzinsen und diesen oder anderen steuerbaren Einkünften des Stpfl. aus Kapitalvermögen würden keine Werbungskosten vorliegen.

Der BFH würdigt dies als im Ergebnis zutreffend. Denn selbst wenn die geltend gemachten Schuldzinsen in einem entsprechenden wirtschaftlichen Zusammenhang gestanden hätten und dem Grunde nach Werbungskosten wären, weil der Stpfl. mit dem zu Grunde liegenden Darlehen die Bürgschaftszahlung und damit die Anschaffungskosten seines Rückgriffsanspruchs finanziert hätte, würde ein Abzug der Schuldzinsen jedenfalls am grundsätzlichen Werbungskostenabzugsverbot im Zusammenhang mit Kapitalerträgen nach § 2 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 EStG scheitern.

Dieses Werbungskostenabzugsverbot gelte nur dann nicht, wenn die Regelung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 9 EStG ausschließe, was im Streitfall, da die Voraussetzungen in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 2 EStG offenkundig nicht gegeben waren, aber nicht der Fall gewesen sei.

Hinweis:

Dieser Beschluss unterstreicht, dass im Bereich der Abgeltungsteuer in der praktischen Gestaltung gerade von Refinanzierungen und Bürgschaftsübernahmen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32d EStG sehr sorgfältig zu prüfen sind, um im konkreten Einzelfall auch einen Abzug der tatsächlichen Werbungskosten erreichen zu können.

5. Keine Wegzugsbesteuerung bei fristgerechter tatsächlicher Rückkehr

Die Besteuerung nach § 17 EStG erfasst nicht nur tatsächliche Veräußerungssachverhalte (oder die selteneren Fälle der Einbringung/Einlage), sondern auch Sachverhalte, in denen möglicherweise erst auf den zweiten Blick ein Wechsel der Rechtszuständigkeit zu erkennen ist. So dehnt die Regelung des § 6 AStG die Rechtsfolgen des § 17 EStG auch auf die Fälle der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht aus, beinhaltet also einen besonderen Steuerentstrickungstatbestand ohne Gewinnrealisierung.

Erfasst werden soll mit dieser Regelung der die Beteiligung betreffende Wertzuwachs während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht.

Insoweit werden also Wertsteigerungen bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG steuerlich erfasst, die nach einem Wegzug bei späterer tatsächlicher Veräußerung der Beteiligung nach den meisten DBA ansonsten nicht mehr in Deutschland erfasst werden könnten. Ausgelöst wird diese sog. Wegzugsbesteuerung im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht. Als Rückausnahme dazu entfällt die Besteuerung (nachträglich) jedoch dann, wenn der Stpfl. innerhalb von sieben Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird (dann soll eine „nur vorübergehende Abwesenheit" i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG vorliegen).

Vor diesem Hintergrund ist nun das aktuelle Urteil des BFH vom 21.12.2022 (Az. I R 55/19) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat,

– dass dieses zum Entfallen der sog. Wegzugsbesteuerung führende Merkmal einer „nur vorübergehenden Abwesenheit" in § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG unabhängig von einer (subjektiven) „Rückkehrabsicht" schon dann erfüllt ist, wenn der Stpfl. innerhalb des gesetzlich bestimmten Zeitrahmens nach dem Wegzug (nach aktuellem Rechtsstand: sieben Jahre) wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird.

Streitig war, ob im Zusammenhang mit einem Wohnsitzwechsel in das Ausland ein Vermögenszuwachs beim Beteiligungsbesitz der Besteuerung zu unterwerfen war. Der Stpfl. war unter Aufgabe seines inländischen Wohnsitzes zum 1.3.2014 in die Vereinigten Arabischen Emirate (VAE) gezogen. Zum Zeitpunkt seines Wegzugs war der Stpfl. an verschiedenen Kapitalgesellschaften mit inländischem Sitz (zu jeweils mindestens 50 %) beteiligt. Mit Schreiben vom 29.12.2015 reichte er seine Einkommensteuererklärung für das Jahr Streitjahr 2014 nach den Maßgaben beschränkter Steuerpflicht ein und erläuterte zugleich, dass seine unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes zwar zum 31.12.2013 beendet worden sei, es aber nur um eine vorübergehende Abwesenheit i.S.d. § 6 Abs. 3 AStG gehe, da er ab dem 1.1.2016 seinen Wohnsitz wieder nach Deutschland verlegen und wieder als unbeschränkt steuerpflichtig anzusehen sein werde. Tatsächlich war er ab dem 1.1.2016 wieder unter einer inländischen Anschrift gemeldet.

Das FA war der Auffassung, dass die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 AStG für ein Entfallen der Wegzugsbesteuerung nicht erfüllt waren. Zwar sei der Stpfl. wieder zurückgekehrt, er habe aber nicht glaubhaft gemacht, dass er bei seinem Wegzug in die VAE die Absicht hatte, nach Deutschland zurückzukehren (subjektive Theorie). Das FA unterwarf daher die gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG zu besteuernden fiktiven Veräußerungsgewinne i.S.d. § 17 EStG der Einkommensteuer.

Der BFH sah hingegen die Voraussetzungen für die Rückausnahme zur Wegzugsbesteuerung als erfüllt an. Im Einklang mit dem Fachschrifttum sei als Tatbestanderfordernis für das Entfallen der Wegzugsbesteuerung nur die „fristgemäße Rückkehr" des Stpfl. zu fordern (nicht aber dessen Rückkehrabsicht), da das Merkmal der „vorübergehenden Abwesenheit" allein das gesetzgeberische Motiv für das Entfallen der Wegzugsbesteuerung benenne, ohne dass dies als absichtsbegründete eigentliche Tatbestandsvoraussetzung verstanden werden könne. Damit sei dem Regelungszweck „*Bewahrung des nationalen Besteuerungsrechts mit Blick auf die stillen Reserven der Kapitalgesellschaftsbeteiligungen*" Genüge getan.

Hinweis:

Dieser Beschluss des BFH unterstreicht, dass ein Wegzug in Drittstaaten erhebliche steuerliche Risiken mit sich bringen kann. Daher sollte frühzeitig steuerlicher Rat eingeholt und auch schon vorsorglich erwogen werden, bereits bei Wegzug im Sinne einer Beweisvorsorge einen etwaigen Rückkehrwillen zu dokumentieren. Zu Gunsten der „auswandernden" Stpfl. stellt der BFH aber bei fristgemäßer Rückkehr auch gar nicht auf das subjektive Element ab, sondern lässt eine solche fristgemäße Rückkehr für das Entfallen der Wegzugsbesteuerung genügen. Der Rückkehrwille kann somit durchaus auch erst im Laufe des 7-Jahres-Zeitraums gebildet werden, sofern die tatsächliche Rückkehr ins Inland dann ebenfalls innerhalb der Frist realisiert wird.

VIII. ENERGETISCHE SANIERUNG VON GEBÄUDEN UND PHOTOVOLTAIK – STEUERLICHE ASPEKTE

1. Aktuelle Ausgangslage

Verschiedene Aspekte führen aktuell dazu, dass bei bestehenden selbstgenutzten oder auch vermieteten Immobilien energetische Sanierungen, der Ersatz alter Heizungsanlagen oder auch der Einsatz von PV-Anlagen angezeigt sein kann. Dies resultiert zum einen bereits aus wirtschaftlichen Überlegungen, die sich auf Grund der deutlich gestiegenen Heiz- und Strombezugskosten ergeben. Daneben spielen aber auch die gesetzlichen Rahmenbedingungen eine Rolle, die teilweise solche Maßnahmen kurz- oder mittelfristig erforderlich machen. Zu nennen sind

– das auf nationaler Ebene nun beschlossene Gebäudeenergiegesetz („Heizungsgesetz"), welches auch bei Bestandsgebäuden zumindest mittelfristig vielfach Maßnahmen erforderlich macht und

– auf EU-Ebene die Gebäuderichtlinie (Richtlinie über die Gesamtenergieeffizienz von Gebäuden – Energy Performance of Buildings Directive, EPBD), welche den nationalen Gesetzgebern verbindliche Vorgaben macht, die energetische Sanierung von Bestandsgebäuden verbindlich zu regeln; insoweit steht die Verabschiedung der Richtlinie und deren nationale Umsetzung aber noch aus.

In all diesen Fällen sind auch steuerliche Aspekte zu beachten. Dabei stehen die steuerlichen Fördermaßnahmen im Vordergrund.

2. <u>PV-Anlage zur Erzeugung des selbst verbrauchten oder von Mietern verbrauchten Stroms</u>

a) Wirtschaftliche Vorüberlegungen

Die Errichtung einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage) kann aus verschiedensten Gründen wirtschaftlich interessant sein. Zu nennen sind z.B.:

– Der im privat genutzten Gebäude verbrauchte Strom für private Zwecke, aber auch z.B. für den Betrieb einer Wärmepumpe oder das Laden eines E-Autos, kann mit einer eigenen PV-Anlage vergleichsweise günstig erzeugt werden. Insbesondere wirken sich dann in den Folgejahren mögliche Anstiege der allgemeinen Strompreise insoweit nicht mehr aus. Insoweit kann ein Batteriespeicher die Selbstversorgungsquote erhöhen.

– In einem Vermietungsobjekt kann mit einer PV-Anlage erzeugter Strom an die Mieter verkauft werden. Dies sichert vergleichsweise günstige Erlöse, führt bei den Mietern aber regelmäßig immer noch zu günstigen Strombeschaffungskosten.

– In einem Vermietungsobjekt können die Vorgaben des Gebäudeenergiegesetzes teilweise dadurch sichergestellt werden, dass z.B. eine Holzpelletheizung mit einer PV-Anlage kombiniert wird.

b) PV-Anlage auf dem selbstgenutzten Einfamilienhaus

Wird auf dem selbstgenutzten Einfamilienhaus eine PV-Anlage errichtet, so wird typischerweise der erzeugte Strom vorrangig selbst verbraucht, da dann der vergleichsweise teure Bezug von Strom über ein Versorgungsunternehmen vermieden wird. Überschüssiger Strom wird meist nach den Vergütungssätzen des EEG über das örtliche Versorgungsunternehmen in das allgemeine Stromnetz eingespeist. Die Selbstversorgungsquote kann durch den Einsatz eines Batteriespeichers erhöht werden. Aus steuerlicher Sicht ist zu prüfen, ob die Errichtung und der Betrieb einer solchen Anlage Folgen bei der Einkommensteuer oder/und bei der Umsatzsteuer nach sich ziehen. Hinsichtlich der **Einkommensteuer** gelten folgende Grundsätze:

– Zunächst ist zu prüfen, ob hinsichtlich des Betriebs der Anlage eine Gewinnerzielungsabsicht besteht, da dies Grundvoraussetzung für eine Erfassung bei der Einkommensteuer ist. Eine Gewinnerzielungsabsicht besteht immer dann, wenn über die Gesamtnutzungsdauer der PV-Anlage die erwarteten Einnahmen die Investitionskosten und laufenden Kosten übersteigen. Besteht keine Einkünfteerzielungsabsicht, so ist der Betrieb der PV-Anlage einkommensteuerlich insgesamt unbeachtlich.

– Im Übrigen ergeben sich auch bei einer bestehenden Gewinnerzielungsabsicht bei der Einkommensteuer im Ergebnis regelmäßig dennoch keine Auswirkungen, da seit dem Jahr 2022 eine weitreichende Steuerbefreiung gilt. Diese bewirkt, dass erzielte Einnahmen bei der Einkommensteuer steuerfrei gestellt werden und dann allerdings auch damit im Zusammenhang stehende Ausgaben steuerlich nicht angesetzt werden können. Die Steuerbefreiung gilt im Grundsatz unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms, also ob dieser selbst verbraucht oder in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird.

– Der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung ist nur hinsichtlich der **Anlagengröße** der PV-Anlage auf eine Leistung von 15 kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit des Gebäudes bzw. 30 kWp je Einfamilienhaus bzw. Gewerbeimmobilie und auf eine Gesamtleistung je Stpfl. bzw. Mitunternehmerschaft (100 kWp) begrenzt. Auf Grund der Maximalgrenze von 100 kWp je Stpfl. kann die Steuerbefreiung also dann nicht genutzt werden, wenn der Stpfl. auch auf anderen Gebäuden PV-Anlagen betreibt und insgesamt diese Grenze überschritten wird.

– Die Steuerbefreiung erfasst ausschließlich „auf, an oder in“ den genannten Gebäuden vorhandene PV-Anlagen. Andere Anlagen, wie z.B. Freiflächenanlagen, werden damit nicht erfasst. Erfasst von der Steuerbefreiung werden damit z.B. Aufdachanlagen auf dem Einfamilienhaus selbst, aber auch Anlagen auf einem Nebengebäude, wie einer Garage o.Ä. und ebenso z.B. sog. Balkonanlagen.

– Die Steuerbefreiung führt dazu, dass Einnahmen, z.B. aus der Stromeinspeisung in das öffentliche Netz, und ebenso die Entnahmen aus dem Eigenverbrauch, steuerfrei gestellt werden. Im Ergebnis hat eine solche Anlage dann keinerlei Folgen bei der Einkommensteuer.

Hinweis:

Darüber hinaus existiert im Gewerbesteuergesetz eine separate Steuerbefreiung, die PV-Anlagen auf, an oder in Gebäuden mit einer installierten Leistung bis zu 30 kW erfasst. Nach der Gesetzesbegründung soll diese gewerbesteuerliche Steuerbefreiung dazu dienen, eine IHK-Mitgliedschaft kleiner Solaranlagenbetreiber zu verhindern.

Hinsichtlich der **Umsatzsteuer** gelten beim Betrieb einer PV-Anlage folgende Grundsätze:

– Wird auf dem selbstgenutzten Eigenheim eine Photovoltaikanlage errichtet und der dadurch erzeugte Strom soweit wie möglich selbst genutzt und im Übrigen in das allgemeine Stromnetz gegen Entgelt nach dem EEG eingespeist, so begründet dies im Grundsatz eine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. Umsatzsteuerrechts. Auf die Höhe der erzielten Einnahmen und die Leistung der Anlage kommt es dabei nicht an.

– Allerdings kann ggf. von der sog. **Kleinunternehmerregelung** Gebrauch gemacht werden, wenn die Umsätze im Vorjahr nicht mehr als 22 000 € betragen haben und im Folgejahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen werden. Wurde die unternehmerische Tätigkeit nur während eines Teils des Kalenderjahres ausgeübt, ist der tatsächliche Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen.

Für das Gründungsjahr darf der voraussichtliche Umsatz den Betrag von 22 000 € nicht überschreiten, wobei auch hier eine Umrechnung auf einen Jahresumsatz zu erfolgen hat, wenn die unternehmerische Tätigkeit erst im Laufe des Jahres aufgenommen wurde.

Hinweis:

Wird die PV-Anlage von einer natürlichen Person betrieben, sind allerdings alle umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten des Anlagenbetreibers zusammenzurechnen. Ist also z.B. der Anlagenbetreiber auch als selbständiger Rechtsanwalt tätig, so kann von der Kleinunternehmerregelung nur dann Gebrauch gemacht werden, wenn die genannten Grenzen über beide Tätigkeiten zusammen eingehalten werden.

– Bislang war es auch bei der Errichtung einer kleineren PV-Anlage – und keiner anderen umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeit – sinnvoll, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten, weil die Vorsteuer aus dem Erwerb der Anlage vom Finanzamt erstattet wurde und nur der Nettobetrag finanziert werden musste. Andererseits folgte dann auch die Pflicht zur Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten. Um diesen Nachteil aus der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nun nicht mehr tragen zu müssen, wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2023 für die Lieferung und Montage eine Sonderregelung eingeführt, nach der auf diese Leistungen der **Umsatzsteuersatz auf 0 % reduziert** wird.

– Der Steuersatz von 0 % gilt seit dem 1.1.2023 für die Lieferung von Solarmodulen an den PV-Anlagenbetreiber einschließlich der für den Betrieb der Anlage **wesentlichen Komponenten**; dies sind insbesondere der Wechselrichter, Modulbefestigungen, die Verkabelung und auch der **Batteriespeicher**. Weiterhin gilt dies auch für die **Montage** dieser Anlagenteile.

– Begünstigt sind die vorgenannten Leistungen nur für PV-Anlagen auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden. Auf die Größe der PV-Anlage kommt es nicht, so dass z.B. bei einem größeren Wohngebäude auch eine Großanlage von z.B. 50 kWp unter diese Regelung fällt. Allerdings gilt **vereinfachend**, dass diese Voraussetzungen stets als erfüllt gelten bei einer installierten Bruttoleistung der **PV-Anlage** mit **bis zu 30 kWp** laut Marktstammdatenregister. In diesem Fall muss der leistende Unternehmer die Eigenschaft des Gebäudes nicht prüfen, um den Nullsteuersatz anzuwenden. Nur bei Anlagen, die diese Leistungsgrenze überschreiten, müssen die Anwendungsvoraussetzungen geprüft werden.

– Begünstigt sind auch sogenannte **Balkonkraftwerke**, also Solarmodule, die auf dem Balkon aufgestellt und meistens mit einer Steckdose verbunden werden. Mobile Solarmodule (z.B. für Campingzwecke) sind dagegen nicht erfasst.

– Die Installation einer **Wallbox** zur Aufladung von E-Fahrzeugen unterliegt dagegen dem Regelsteuersatz von 19 %.

– **Wird von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht, so unterliegt die** entgeltliche Einspeisung des erzeugten Stroms in das allg. Stromnetz nicht der Umsatzsteuer. Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist dem abnehmenden Energieversorgungsunternehmen mitzuteilen, da dieses regelmäßig per Gutschrift abrechnet. Auch die Verwendung von Strom für eigene private Zwecke unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Aus laufenden Kosten, z.B. für die Wartung der Anlage, können in Rechnung gestellte Vorsteuern nicht geltend gemacht werden. Hinsichtlich der Anwendung der Kleinunternehmerregelung müssen Betreiber von mehreren Anlagen beachten, dass die zurzeit geltenden Umsatzschwellen von 22 000 € bzw. 50 000 € nicht überschritten werden. Bei der Berechnung ist der Gesamtumsatz aller Anlagen und ggf. auch weiterer umsatzsteuerlicher Tätigkeiten zusammenzurechnen.

Hinweis I:

Im Einzelfall können sich andere steuerliche Wertungen ergeben. Daher ist empfehlenswert, steuerlichen Rat einzuholen.

Hinweis II:

Die Installation einer PV-Anlage unterliegt grds. der **Bauabzugsteuer**. Diese trifft auch umsatzsteuerliche Kleinunternehmer und ist unabhängig davon, ob bei der Umsatzsteuer der Nullsteuersatz anzuwenden ist. Daher ist stets anzuraten, bei dem ausführenden Handwerker eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG anzufordern.

c) PV-Anlage auf einem Vermietungsobjekt

Wird auf einem Vermietungsobjekt eine PV-Anlage betrieben, so kommt ebenfalls bei der Einkommensteuer die Steuerbefreiung in Betracht, so dass der Betrieb der Anlage bei dieser Steuer unbeachtlich wäre, insbesondere Einnahmen nicht zu versteuern sind. Dies gilt unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms:

– Verkauf des Stroms an die Mieter,

– Direktverbrauch im Mietobjekt, z.B. für den Allgemeinstrom oder eine Wärmepumpe, oder

– Einspeisung in das allgemeine Stromnetz.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer ist, dass die PV-Anlage folgende **Größenkriterien** einhält:

– bei einem Wohngebäude, das kein Einfamilienhaus ist (Mehrfamilienhaus) oder bei einem gemischt genutzten Gebäude (z.B. Wohnungen und Ladenlokal): 15 kWp je Wohn- und Gewerbeeinheit,

– bei einem vermieteten Einfamilienhaus: max. 30 kWp und

– höchstens 100 kWp pro Stpfl. bezogen auf alle von diesem betriebenen PV-Anlagen (einschließlich einer auf dem privatgenutzten Objekt installierten Anlage).

Hinweis:

Ehegatten gelten insoweit als separate Stpfl., so dass jeder die 100 kWp-Grenze ausschöpfen kann. Betreiben allerdings die Ehegatten gemeinsam die PV-Anlage(n), so liegt steuerlich eine Mitunternehmerschaft vor und es gilt insgesamt die 100 kWp-Grenze.

Hinsichtlich der **Umsatzsteuer** gilt das vorstehend unter Tz. 3 Ausgeführte. In vielen Fällen dürfte damit eine Stromlieferung aus einer solchen Anlage unter die Kleinunternehmerregelung fallen. Zu beachten ist, dass, auch wenn Strom über eine PV-Anlage vom Vermieter erzeugt und an die Mieter geliefert wird, es sich dabei im Regelfall nicht um eine unselbständige Nebenleistung der steuerfreien Vermietung handelt. Entscheidend ist, dass der Mieter die Möglichkeit hat, den Stromanbieter frei zu wählen.

3. Energetische Sanierungsmaßnahmen an einer selbstgenutzten Immobilie

a) Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden

Energetische Sanierungsmaßnahmen an ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden werden steuerlich durch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer gefördert. Im Kern gelten folgende Grundsätze: **(Tabelle siehe Anhang)**

Zu beachten ist, dass mit der Zweiten Verordnung zur Änderung der Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung vom 19.12.2022 zum 1.1.2023 gasbetriebene Wärmepumpen, Gasbrennwerttechnik und Gas-Hybridheizungen aus der Förderung herausgenommen wurden. Außerdem wurden die Förderbedingungen für Gebäude- und Wärmenetze sowie Biomasseheizungen angepasst.

Von besonderer Bedeutung sind die **einzuhaltenden technischen Mindestanforderungen**, die in einer Rechtsverordnung festgehalten sind. Die Einhaltung dieser Anforderungen muss zwingend von dem ausführenden Fachunternehmen bescheinigt werden. Für die Bescheinigung sind die amtlich vorgeschriebenen Muster zu verwenden.

Hinweis:

Nicht zulässig ist es, die steuerliche Förderung für energetische Sanierungsmaßnahmen mit anderen Förderprogrammen des Bundes (zinsverbilligte Darlehen oder Zuschüsse) zu kumulieren. So kann zum Beispiel der Austausch von Fenstern nicht gleichzeitig Gegenstand einer steuerlichen Förderung und einer Förderung im Rahmen des Bundesprogramms Effiziente Gebäude (BEG) sein. Werden allerdings mehrere Maßnahmen durchgeführt, so kann für jede einzelne Maßnahme gewählt werden, ob ein staatliches Förderprogramm oder die steuerliche Förderung in Anspruch genommen wird.

b) Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen

Bei kleineren Maßnahmen an selbstgenutzten Immobilien bzw. solchen, bei denen die technischen Anforderungen für die Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen nicht eingehalten oder nachgewiesen werden können, kann ggf. die Steuerermäßigung bei Aufwendungen für Handwerkerleistungen genutzt werden. Gefördert werden allgemein Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen. Insoweit sind allerdings die Begrenzungen zu beachten, insbesondere:

– Gefördert werden nur der vom Handwerker in Rechnung gestellte Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten und nicht die Materiallieferungen und

– pro Jahr können maximal Aufwendungen i.H.v. 6 000 € angesetzt werden, welche dann mit einer Steuerermäßigung von 20 % gefördert werden. Es kann also maximal eine Steuerermäßigung von 1 200 € im Kalenderjahr geltend gemacht werden.

Mit der Beschränkung der Förderung auf den Lohnanteil ist dies also sehr begrenzt. Im Übrigen werden allerdings keine besonderen Anforderungen gestellt, insbesondere brauchen keine besonderen technischen Mindestanforderungen eingehalten zu werden und es wird keine Fachunternehmerbescheinigung gefordert. Vorliegen muss eine Rechnung des Handwerkers und die Rechnung muss zwingend mittels Zahlung auf ein Bankkonto des Handwerkers erfolgen. Nicht gefördert werden daher Eigenleistungen.

c) Erneuerung der Heizung im Wege eines Contracting-Modells

Neben dem klassischen Modell des Erwerbs einer neuen Heizungsanlage besteht vielfach auch die Möglichkeit, ein Heizungscontracting zu nutzen. In einem solchen Modell, welches vielfach von den Energieversorgungsunternehmen angeboten wird, errichtet das Energieversorgungsunternehmen die neue Heizung auf deren Kosten und betreibt diese. Dem Hauseigentümer gegenüber wird dann die verbrauchte Wärme in Rechnung gestellt.

Steuerlich können diese Kosten beim Hauseigentümer nicht als Handwerkerleistungen oder als energetische Sanierungsmaßnahme geltend gemacht werden. Dies gilt auch dann, wenn insoweit eine separate Kostenposition ausgewiesen wird. Solche „Wärme-Contracting-Modelle“ müssen also andere Vorteile bieten – so z.B. einen Finanzierungsvorteil oder die Tatsache, dass der Hauseigentümer kein Risiko eingeht, dass die Heizung später technisch überholt ist; der gegenüber dem Selbsterwerb sich ggf. ergebende steuerliche Nachteil muss insoweit ausgeglichen werden.

d) Nutzung von gefördertem Altersvorsorgekapital

Ab dem Jahr 2024 ist die Nutzung von steuerlich gefördertem Altersvorsorgekapital für energetische Sanierungen einer selbstgenutzten Wohnung möglich, so dass insoweit Möglichkeiten für die Finanzierung von energetischen Sanierungsmaßnahmen bestehen.

Voraussetzung ist, dass die Maßnahme von einem Fachunternehmen ausgeführt wird und die Anforderungen aus der Rechtsverordnung zur Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen erfüllt sind. Dies ist durch den ausführenden Fachunternehmer zu bescheinigen.

4. Energetische Sanierungsmaßnahmen an einer vermieteten Immobilie

Energetische Sanierungen an einer vermieteten Immobilie können in aller Regel unmittelbar als Werbungskosten im Jahr der Zahlung steuermindernd geltend gemacht werden. Sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen liegen grds. immer dann vor, wenn die Maßnahmen weder zu einer Erweiterung der Immobilie (d.h. weder zu einer Vergrößerung der nutzbaren Fläche noch zu einer Vermehrung der Substanz) noch zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen. Unschädlich sind Maßnahmen zur Erhaltung des bisher dagewesenen Wohnstandards. Als Beispiele für **sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen** betreffend energetische Sanierungsmaßnahmen können beispielhaft genannt werden:

– Austausch der Fenster gegen solche nach heutigem Wärmeisolierungsstandard,

– Austausch der Heizungsanlage – auch dann, wenn z.B. Einzelöfen gegen eine Zentralheizung ersetzt werden oder z.B. eine Ölheizung durch eine Wärmepumpe ersetzt wird,

– Einbau einer thermischen Solaranlage zur Unterstützung der bestehenden Heizung/Warmwasserbereitung,

– Isolierung des Daches,

– Anbringen zusätzlicher Fassadenverkleidung zur Wärmedämmung,

– Austausch der Allgemeinbeleuchtung gegen energiesparende Lampen.

Ausnahmsweise können solche Aufwendungen als **nachträgliche Herstellungskosten** einzustufen sein:

– Derartige Aufwendungen können im Ausnahmefall allerdings auch als nachträgliche Herstellungskosten einzustufen und dann nicht sofort als Werbungskosten abzugsfähig sein, sondern nur zeitlich gestreckt über die Gebäudeabschreibung. Dies dann, wenn solche Maßnahmen eingebunden sind in eine Gesamtsanierung des Hauses und die Sanierung insgesamt gegenüber dem Zustand bei Erwerb des Hauses als wesentliche Verbesserung („Standardhebung“) einzustufen ist.

Hinweis:

Eine solche Prüfung ist für den Einzelfall vorzunehmen und nicht einfach. Bei der Prüfung, ob eine Standardhebung vorliegt, ist auf den Baustandard abzustellen, der bei Erwerb des Objektes gegeben war bzw. dann, wenn das Objekt unentgeltlich durch Schenkung oder im Wege der Erbfolge erworben wurde, den Zustand bei Erwerb durch den Rechtsvorgänger.

– Vorsicht ist dann geboten, wenn seit dem Erwerb der Immobilie noch nicht drei Jahre verstrichen sind. Dies vor dem Hintergrund, dass wenn nach dem Erwerb eines bebauten Grundstücks Aufwendungen anfallen, die innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb mehr als 15 % des Gebäudekaufpreises betragen, zu prüfen ist, ob regelmäßig auf Grund einer ausdrücklichen steuerlichen Sonderregelung sog. anschaffungsnahe Aufwendungen vorliegen, die nicht sofort als Betriebsausgaben, sondern nur über die AfA gewinnmindernd berücksichtigt werden können. Bei dieser 15 %-Grenzen-Prüfung sind die entstandenen Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer (netto) gegenüberzustellen, wobei auch Aufwendungen einzubeziehen sind, die an sich als Erhaltungsaufwendungen einzustufen sind. Ausgenommen sind lediglich solche Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Werden die energetischen Sanierungsmaßnahmen bezuschusst, so z.B. über **Programme der BAFA** oder auch ggf. über Programme der örtlichen Energieversorgungsunternehmen, so mindern diese Zuschüsse im Jahr der Auszahlung des Zuschusses die ansetzbaren Werbungskosten.

Fallen größere Aufwendungen an, so ist die Möglichkeit einer **zeitlich gestreckten steuerlichen Geltendmachung** zu prüfen. So besteht gesetzlich ein Wahlrecht, größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die sich im steuerlichen Privatvermögen befinden und überwiegend Wohnzwecken dienen, statt im Jahr der Entstehung der Kosten diese direkt als Werbungskosten anzusetzen, diese auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt anzusetzen. Eine solche steuerlich gestreckte Geltendmachung macht insbesondere dann Sinn, wenn ansonsten nur vergleichsweise geringe Einkünfte erzielt werden.

Handlungsempfehlung:

Insoweit sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine steuerliche Vergleichsrechnung angestellt werden, ob eine verteilte Geltendmachung der Erhaltungskosten sinnvoll ist.

5. Energetische Maßnahmen an einem Neubau

Werden kostenintensive energetische Maßnahmen an einem Neubau vorgenommen, so sieht das Steuerrecht im Grundsatz keine besonderen Fördermaßnahmen vor:

Vermietungsobjekt:

– Ist das neu errichtete Gebäude zur Vermietung vorgesehen, so führen die Kosten für energetische Maßnahmen oder eine moderne Heizungs- oder Lüftungsanlage zu Anschaffungskosten, welche steuerlich lediglich über die Abschreibungen geltend gemacht werden können.

– Allerdings gilt für nach dem 31.12.2022 fertiggestellte Gebäude im Privatvermögen, die zu Wohnzwecken genutzt werden, ein AfA-Satz von 3 % statt bislang lediglich 2 %. Damit können die Anschaffungskosten nun über einen Zeitraum von 33,3 Jahren steuerlich geltend gemacht werden.

– Des Weiteren kann ggf. die Sonderabschreibung für die Herstellung neuer Mietwohnungen genutzt werden. Diese Sonderabschreibung ist für Wohnungen, die auf Grund eines nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.1.2027 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellt werden, an die Bedingung geknüpft, dass diese in einem Gebäude liegen, das die Kriterien eines „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeitsklasse erfüllt und dies durch Qualitätssiegel als Nachhaltiges Gebäude nachgewiesen wird.

Selbstgenutzte Immobilie:

– Die vorstehend unter Tz. 5 dargestellte Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden gilt nur für Maßnahmen an Gebäuden, die älter als zehn Jahre sind. Eine Förderung des Neubaus erfolgt also nicht.

– Auch die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Neubau nicht.

– Genutzt werden kann allerdings steuerlich gefördertes Altersvorsorgekapital. Das Kapital kann bis zum Beginn der Auszahlungsphase unmittelbar für die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung eingesetzt werden. Insoweit bestehen bestimmte betragsmäßige Restriktionen, die im Einzelfall zu prüfen sind.

IX. ANHANG

1. Beitragssätze zur Pflegeversicherung:

	bislang	ab 1.7.2023		
		Gesamt-beitrag	**Anteil Arbeitgeber**	**Anteil Arbeitnehmer**
allgemeiner Beitragssatz	3,05 % (ArbG und ArbN jeweils 1,525 %)	3,4 %	1,7 %	1,7 %
kinderlose Mitglieder (nach Ablauf des Monats, in dem sie das 23. Lebensjahr vollendet haben)	3,4 % (ArbG: 1,525 %; ArbN: 1,875 %)	4,0 %	1,7 %	2,3 %
Abschlagsregelungen für Kinder unter 25 Jahren:				
Mitglieder mit 2 Kindern		3,15 %	1,7 %	1,45 %
Mitglieder mit 3 Kindern		2,9 %	1,7 %	1,2 %
Mitglieder mit 4 Kindern		2,65 %	1,7 %	0,95 %
Mitglieder mit 5 oder mehr Kindern		2,4 %	1,7 %	0,7 %

2. Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen

Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum	
Fördervoraussetzung	Energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum. Die Immobilie muss im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme älter als zehn Jahre sein.
Restriktionen	Eine Förderung scheidet aus, wenn aus der Wohnung ganz oder teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden. So also bei vollständiger oder auch teilweiser Vermietung der Immobilie. Unschädlich ist, wenn Teile der Immobilie als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden.
Höhe der Steuerermäßigung	Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der Aufwendungen, maximal insgesamt 40 000 € je Objekt und ist über drei Jahre zu verteilen: Im Jahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im folgenden Jahr je 7 %, max. je 14 000 € und im dritten Jahr 6 %, max. 12 000 €. Damit können Aufwendungen bis 200 000 € berücksichtigt werden. Die Wirkung der Steuerermäßigung ist die, dass in Höhe der steuerlichen Förderung die Einkommensteuer unmittelbar gemindert wird. Voraussetzung ist allerdings stets, dass eine ausreichend hohe Einkommensteuer entstanden ist.
Förderfähige Maßnahmen	– Wärmedämmung von Wänden, – Wärmedämmung von Dachflächen, – Wärmedämmung von Geschossflächen, – Erneuerung der Fenster und Außentüren, – Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage, – Erneuerung der Heizungsanlage, – Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung, – Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind, – einschließlich der Kosten der Energieberatung.
Keine Mehrfachförderung	Nehmen Stpfl. bereits die steuerliche Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale oder die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch, kann die Steuerermäßigung für diese Aufwendungen (insgesamt) nicht geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt, wenn Stpfl. **zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse nach anderen Förderprogrammen** (z.B. KfW-Förderung oder BAFA-Förderung) für die Einzelmaßnahmen am Wohngebäude erhalten.

KONTAKTE UND HINWEISE

S·S·P
SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB
WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT ▪ STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

Gartenstraße 1
88212 Ravensburg

Telefon: 0751 8801-0
Telefax: 0751 8801-50
email@spaeth-schneider.de
www.spaeth-schneider.de

Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln oder Interesse an den genannten Quellen helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft. Bei Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen wenden Sie sich bitte an Frau WP/StB Dipl.-Bw. (BA) Cornelia Wiethoff, Telefon 0751/8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Alexandra Zimoch, Telefon 0751/8801-0.

Hinweise

Unsere Mitteilungen sollen Mandanten und Geschäftspartner über steuerliche, betriebswirtschaftliche oder allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbesehen auf den konkreten Einzelfall übertragen.