



Steuerberatungsgesellschaft GmbH & Co. KG

Augsburger Str. 23 □ 89331 Burgau □ Tel. 08222 / 96890 □ Fax 08222 / 5000
E-Mail: post@amp-burgau.de □ Web: www.amp-burgau.de

Steuerberatung □ Finanzbuchhaltung □ Lohnbuchhaltung □ Wirtschaftsberatung

Mandanteninfo Oktober 2024

Der monatliche Informationsbrief für Mandanten
Ausgabe Oktober 2024

Unternehmer und Geschäftsführer

Bilanzierung: Rückstellung für Altersfreizeit darf gebildet werden

Betriebe, die ihren Mitarbeitern zusätzliche freie Arbeitstage in Form von Altersfreizeit gewähren, können hierfür eine steuermindernde Rückstellung bilden. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 5.6.2024 (IV R 22/22) entschieden. Die Klägerin gewährt ihren älteren Beschäftigten aufgrund eines Manteltarifvertrags neben ihrem vertraglichen Jahresurlaub einen zusätzlichen jährlichen Anspruch auf bezahlte Freizeit. Konkret stand den Arbeitnehmern zusätzliche bezahlte Freizeit von zwei Arbeitstagen je vollem Jahr ihrer Betriebszugehörigkeit zu, soweit sie dem Betrieb mindestens zehn Jahre ununterbrochen zugehörig waren und das 60. Lebensjahr vollendet hatten. Im Rahmen einer Betriebsprüfung lehnte das Finanzamt die steuermindernde Berücksichtigung der Rückstellung ab. Die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten seien nicht erfüllt. Insbesondere hätten die beschäftigten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer keine Mehrleistungen erbracht, die der Betrieb zu bezahlen hätte. Das Finanzgericht gab der hiergegen gerichteten Klage statt; die Klägerin könne eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden. Der BFH hat das Urteil bestätigt.

Begründung: Der Anspruch der Arbeitnehmer ist durch ihre Arbeitsleistung - zum Teil aufschiebend bedingt durch eine mindestens zehnjährige Betriebszugehörigkeit und die Vollendung des 60. Lebensjahres - entstanden und damit erdient bzw. "realisiert". Die Altersfreizeit gilt vergangene Arbeitsleistung ab und kann zeitlich zugeordnet werden. Durch die Anknüpfung an die Dauer der Betriebszugehörigkeit handelt sich bei der Altersfreizeit um ein Entgelt für während dieser Zeit erbrachte Arbeitsleistungen sowie für die Nichtausübung des Kündigungsrechts. Die Arbeitnehmer haben dadurch eine Vorleistung erbracht. Hingegen muss die Klägerin ihre Gegenleistung in Gestalt der Altersfreizeit noch erbringen. Sie hat am Bilanzstichtag weniger geleistet, als sie nach dem Arbeitsvertrag und den Bestimmungen des Manteltarifvertrags zu leisten verpflichtet ist. Insofern befindet sie sich in einem Erfüllungsrückstand.

Reisekosten: Bei dauerhafter Tätigkeit bei einem Kunden nur Pendlerpauschale?

Arbeitnehmer dürfen ihre Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte lediglich mit der Entfernungspauschale, auch als Pendlerpauschale bezeichnet, steuerlich geltend machen. Das sind 0,30 Euro pro Entfernungskilometer bzw. 0,38 Euro ab dem 21. Entfernungskilometer. "Erste Tätigkeitsstätte" kann auch der Betrieb eines Kunden oder eines verbundenen Unternehmens sein, wenn der Arbeitnehmer dort längerfristig tätig wird. Was aber gilt bei Selbstständigen, wenn diese nur einen einzigen Kunden besuchen und ihre Tätigkeit dort dauerhaft verrichten? Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat entschieden, dass auch in diesem Fall nur die Entfernungspauschale anzusetzen ist (Urteil vom 19.6. 2024, 1 K 1219/21). Es wurde aber die Revision zugelassen, die der Kläger auch eingelegt hat (Az. des BFH: VIII R 15/24, Quelle: FG Rheinland-Pfalz, PM vom 24.7.2024).

Ein IT-Berater erzielte in den Streitjahren 2016 bis 2018 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Seine Tätigkeit übte er an vier Tagen pro Woche am Sitz seines einzigen Kunden aus. Er machte die Aufwendungen für die Fahrten von seiner Wohnung zum Kunden und zurück als Betriebsausgaben geltend, und zwar nach Dienstreisegrundsätzen und nicht mit der Entfernungspauschale. Das Finanzamt hingegen vertrat die Auffassung, dass dem Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" in § 9 EStG, der seit 2014 für den Bereich der Werbungskosten gilt, auch Bedeutung für die Auslegung des Begriffs der "Betriebsstätte" in § 4 Abs. 5 EStG zukomme, also für den Bereich der Betriebsausgaben von Selbstständigen. Das Finanzamt stützte sich insoweit auf eine Anweisung des Bundesfinanzministeriums (BMF-Schreiben vom 23.12.2014, BStBl 2015 I S. 26). Folge: Der IT-Berater habe bei seinem Kunden seine erste Tätigkeitsstätte, so dass nur die Entfernungspauschale anzusetzen sei. Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg - allerdings aus einem anderen Grund als den, den das Finanzamt vorgebracht hat.

Die Anforderungen an eine erste Tätigkeitsstätte im Sinne des § 9 EStG seien im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Darauf komme es aber auch gar nicht an, denn maßgebend sei, wo sich die Betriebsstätte des Steuerpflichtigen befinde. Bezüglich des Begriffs der "Betriebsstätte" dürfe nicht auf den seit 2014 geltenden Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" abgestellt werden. Vielmehr müsse der Betriebsstättenbegriff anhand der bisherigen BFH-Rechtsprechung eigenständig ausgelegt werden. Im vorliegenden Fall sei der Sitz des einzigen Kunden des Klägers als seine Betriebsstätte anzusehen, so dass er seine Fahrtkosten zwischen Wohnung und Betriebsstätte nur in Höhe der Entfernungspauschale als Betriebsausgaben geltend machen könne. Die Wohnung des Klägers bzw. sein häusliches Arbeitszimmer stellen hingegen keine Betriebsstätte dar.

Verlust aus Nebenberuf: Kein Anspruch auf endgültige Steuerbescheide

Wer eine Tätigkeit aus persönlichen Neigungen heraus betreibt und dauerhaft Verluste erzielt, muss davon ausgehen, dass das Finanzamt diese nicht anerkennt, sondern eine so genannte Liebhaberei unterstellt. Andererseits können auch lang andauernde Verluste steuerlich abgezogen bzw. verrechnet werden, wenn ernsthaft die Absicht besteht, mit der Tätigkeit (positive) Einkünfte zu erzielen. Naturgemäß sind die Finanzämter aber skeptisch, wenn längere Zeit Verluste erwirtschaftet werden. Daher erlassen sie die Steuerbescheide bei Verlusten oftmals in dem entsprechenden Punkt vorläufig (§ 165 AO). Der Vorläufigkeitsvermerk erlaubt den Finanzämtern eine zeitlich unbegrenzte Änderung zulasten des Steuerpflichtigen. Wenn also auch nach Jahren nicht glaubhaft gemacht werden kann, dass ein so genannter Totalüberschuss erwirtschaftet werden kann bzw. dass eine Gewinnerzielungsabsicht besteht, können die Finanzämter die bereits erlassenen Steuerbescheide für die alten Jahre noch ändern. Aus Sicht des Betroffenen wäre es daher eigentlich wünschenswert, wenn der jeweilige Steuerbescheid von Beginn an endgültig erlassen würde.

In diesem Zusammenhang hat der Bundesfinanzhof entschieden: Bei der nebenberuflichen Anwaltstätigkeit einer Syndikusrechtsanwältin in eigener Kanzlei darf aufgrund einer dauerhaften Verlustsituation ein Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO hinsichtlich einer ungewissen Gewinnerzielungsabsicht jedenfalls dann ergehen, wenn die Art und Weise der Betriebsführung der Kanzlei unklar ist. Weitere Umstände des Einzelfalls, die den grundsätzlich bestehenden Anscheinsbeweis für eine Gewinnerzielungsabsicht der nebenberuflichen anwaltlichen Tätigkeit in der eigenen Kanzlei erschüttern, müssen nicht festgestellt werden (BFH-Beschluss vom 17.7.2024, VIII B 48/23).

Praxistipp: Die Entscheidung ist auf andere selbstständige Tätigkeiten übertragbar. Um Missverständnisse zu vermeiden: Der Beschluss des BFH sagt nichts darüber aus, ob die Verluste eines Tages endgültig anzuerkennen sind oder der Abzug versagt wird. Es geht lediglich um die - rein verfahrensrechtliche - Frage, ob ein Vorläufigkeitsvermerk überhaupt zulässig ist.

Betriebsprüfung: Änderung von Steuerbescheiden trotz Bestandskraft?

Will das Finanzamt einen einmal erteilten Steuerbescheid ändern, bedarf es dazu einer rechtlichen Grundlage. Das gilt auch im Rahmen einer Betriebs- oder anderen Außenprüfung. Bei selbstständig tätigen Steuerpflichtigen besteht die Möglichkeit der Änderung oftmals nach § 164 AO. Das heißt, die Steuerbescheide können geändert werden, weil sie vom Finanzamt zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen wurden. Hat das Finanzamt die entsprechenden Steuerbescheide aber nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen, kommt als Änderungsvorschrift üblicherweise nur § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht. Danach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.

Kürzlich hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass auch die Art und Weise, in der ein Einnahmen-Überschussrechner seine Aufzeichnungen geführt hat, eine Tatsache ist. Wird sie dem Finanzamt nachträglich bekannt, kann sie zur Korrektur eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids führen (BFH-Urteil vom 6.5.2024, III R 14/22).

Der Kläger war als Einzelhändler tätig und ermittelte seinen Gewinn im Wege der Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG). Das Finanzamt veranlagte ihn zunächst erklärungsgemäß und ohne Vorbehalt der Nachprüfung. Eine spätere Außenprüfung beanstandete die Aufzeichnungen des Klägers als formell mangelhaft und führte zu einer Hinzuschätzung. Das Finanzamt änderte daraufhin die bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide der Streitjahre. Dies sei auch verfahrensrechtlich zulässig, da im Rahmen der Außenprüfung nachträglich steuererhöhende Tatsachen bekannt geworden seien (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO). Dem folgte der BFH im Grundsatz.

§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO lasse eine Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide nicht nur dann zu, wenn sicher feststehe, dass der Steuerpflichtige Betriebseinnahmen nicht aufgezeichnet habe. Auch die Art und Weise, in der der Steuerpflichtige seine Aufzeichnungen geführt habe, sei eine Tatsache im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Dies gelte für Aufzeichnungen über den Wareneingang (§ 143 AO) ebenso wie für sonstige Aufzeichnungen oder die übrige Belegsammlung eines Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittle, auch wenn § 4 Abs. 3 EStG keine Verpflichtung zur förmlichen Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben vorsehe. Darüber, ob im Streitfall eine Änderung der bestandskräftigen Steuerbescheide gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässig war, konnte der BFH allerdings - mangels hinreichender Feststellungen des Finanzgerichts zur Rechtserheblichkeit - nicht abschließend entscheiden. Die Tatsache, ob und wie der Steuerpflichtige seine Bareinnahmen aufgezeichnet habe, sei rechtserheblich, wenn das Finanzamt bei deren vollständiger Kenntnis bereits im Zeitpunkt der Veranlagung zur Schätzung befugt gewesen wäre und deswegen eine höhere Steuer festgesetzt hätte. Da eine Schätzungsbefugnis des Finanzamts in bestimmten Fällen auch bei (lediglich) formellen Mängeln der Aufzeichnungen über Bareinnahmen bestehe, müsse das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang prüfen, ob die Unterlagen des Klägers Mängel aufwiesen, die zur Hinzuschätzung von Betriebseinnahmen führen (Quelle: BFH, PM vom 4.7.2024).

Umsatzsteuer: Innenumsätze einer Organschaft weiterhin nicht steuerbar

Bei der umsatzsteuerlichen Organschaft werden der Organträger und die Organgesellschaft als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt. Lieferungen und Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft gelten als reine Innenumsätze und sind umsatzsteuerlich nicht relevant. Der Europäische Gerichtshof hat entschieden, dass die Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze von Organschaften mit dem EU-Recht konform ist. Die Entscheidung bestätigt die deutsche Auffassung und sorgt damit für Rechtssicherheit (EuGH-Urteil vom 11.7.2024, C-184/23). Vorausgegangen war ein Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 26.1.2023 (V R 20/22 (V R 40/19)).

Im zugrunde liegenden Fall ging es um eine Stiftung öffentlichen Rechts (Trägerin einer Universität), die auch einen Bereich für Universitätsmedizin unterhält. Zudem ist sie Organträgerin einer GmbH. Letztere erbrachte für die Stiftung unter anderem Reinigungsleistungen. Diese umfassten den gesamten Gebäudekomplex des Bereichs Universitätsmedizin und damit sowohl den hoheitlichen (nicht-unternehmerischen) Bereich der Stiftung als auch deren wirtschaftlichen (unternehmerischen) Bereich. Das Finanzamt ging davon aus, dass die von der GmbH an die Stiftung erbrachten Reinigungsleistungen aufgrund der Organschaft als reine Innenumsätze zu werten seien, die umsatzsteuerlich irrelevant sind. Soweit diese Leistungen jedoch für den Hoheitsbereich der Stiftung erfolgt seien, dienten sie einer "unternehmensfremden" Tätigkeit und lösten die Besteuerung wie bei einer unentgeltlichen Wertabgabe aus.

Im Laufe dieses und eines weiteren Verfahrens musste der EuGH zunächst klären, ob die deutsche Regelung zur Organschaft überhaupt mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Letztlich entschied er, dass die deutsche Organschaftsbesteuerung mit dem EU-Recht grundsätzlich konform ist (EuGH-Urteile vom 1.12.2022, C-141/20 und C-269/20). Der BFH hielt es allerdings für erforderlich, den EuGH erneut anzurufen und mit der Frage zu befassen, ob gegen Entgelt erbrachte Innenumsätze eines Organkreises der Mehrwertsteuer unterliegen können. Es stelle sich außerdem die Frage, ob solche Leistungen nicht wenigstens dann der Mehrwertsteuer unterliegen sollten, wenn der Leistungsempfänger nicht oder nur teilweise berechtigt ist, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, und zwar um die "Gefahr von Steuerverlusten" zu vermeiden.

Der EuGH hat entschieden, dass Innenumsätze im Rahmen einer Organschaft selbst dann nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn die vom Empfänger dieser Leistungen geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf. Unentgeltliche Wertabgaben dürfen hingegen nicht angenommen werden. Der EuGH sieht in der deutschen Haltung auch nicht die Gefahr von Steuerausfällen.

Praxistipp: In Fällen wie dem oben dargestellten kommt es zwar nicht zu einer Besteuerung von Innenumsätzen und auch nicht zur Annahme von - steuerpflichtigen - unentgeltlichen Wertabgaben. Soweit Leistungen aber den nicht-unternehmerischen Bereich betreffen, ist ein Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen des Organs, hier also etwa für den Bezug von Reinigungsmitteln, ausgeschlossen.

Sozialversicherung: Ist der Lohnanspruch durch eine Pkw-Gestellung erfüllt?

Bei dem Mindestlohn handelt es sich um einen Bruttolohn, der als Geldleistung zu berechnen und auszuzahlen ist. Die Entlohnung im Wege der Gewährung von Sachbezügen, beispielsweise in Form einer Pkw-Gestellung anstelle von Geld, ist nicht zulässig. So zumindest wird überwiegend das Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 25.5.2016 (5 AZR 135/16) interpretiert. Es stellt sich in diesem Zusammenhang aber eine weitere Frage: Sind die Sozialversicherungsbeiträge, wenn Sachlohn anstelle von Barlohn gewährt wird und dadurch der Mindestlohn nicht erreicht wird, vom Sachbezug zuzüglich eines - bislang nicht realisierten - Anspruchs auf den Mindestlohn zu berechnen? Anders ausgedrückt: Sind Sozialversicherungsbeiträge von einem "Phantomlohn" zu berechnen? Mit dieser Frage muss sich nun das Bundessozialgericht in dem Verfahren mit dem Az. B 12 BA 6/23 R befassen. Vorausgegangen ist ein - für den klagenden Arbeitgeber positives - Urteil des Landessozialgerichts Baden-Württemberg (LSG-Urteil vom 19.4.2023, L 5 BA 1846/22).

Der Kläger beschäftigte einen Monteur in Teilzeit mit 43,5 Arbeitsstunden monatlich (es ging um den Zeitraum 1.4.2014 bis 31.1.2016). Vereinbart war eine monatliche Vergütung in Höhe von 398 Euro, die aus einem geldwerten Vorteil für die Überlassung eines Firmenwagens bestand. Aus dem Sachbezug wurden Sozialversicherungsbeiträge entrichtet. Daneben übte der Monteur eine Hauptbeschäftigung bei einem anderen Arbeitgeber aus. Nach einer Sozialversicherungsprüfung sollte der Arbeitgeber Gesamtsozialversicherungs- und Umlagebeiträge nachzahlen. Dem Monteur sei nicht der seit 1.1.2015 gültige gesetzliche Mindestlohn nach dem Mindestlohngesetz (MiLoG) in Höhe von seinerzeit 8,50 Euro brutto je Zeitstunde gezahlt worden. Der Mindestlohn werde als Geldbetrag geschuldet. Der Arbeitnehmer habe folglich über den Sachbezug hinaus Anspruch auf weiteres Arbeitsentgelt nach § 1 Abs. 1, Abs. 2 MiLoG, so dass sich die Sozialversicherungs- und Umlagebeiträge aus dem Sachbezug und dem darüber hinaus gehenden Arbeitsentgelt berechneten. Letztlich wurde also ein "Phantomlohn" der Sozialversicherung unterworfen. Der hiergegen eingelegte Widerspruch und die Klage blieben zunächst erfolglos, doch das LSG ist im Berufungsverfahren anderer Auffassung und sieht die Nachforderung der Sozialversicherungsbeiträge als rechtswidrig an.

Begründung: Im Streitfall haben der Kläger und der Arbeitnehmer einen Arbeitsentgeltanspruch in Höhe von monatlich 398 Euro vereinbart - nur auf diesen Betrag kommt es für die Bemessung der Sozialversicherungsbeiträge an. Ein höheres Arbeitsentgelt schuldete der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer auch unter Anwendung des MiLoG nicht. Der vereinbarte Arbeitsentgeltanspruch von 398 Euro wahrt der Höhe nach den Mindestlohn von damals 8,50 Euro je Zeitstunde, da 43,5 Arbeitsstunden vereinbart waren und auch geleistet wurden. Der Kläger zahlte demnach dem Arbeitnehmer einen Stundenlohn von 9,15 Euro. Der Arbeitsentgeltanspruch erhöht sich auch nicht deshalb, weil dieser nur in Form einer Sachzuwendung erbracht wurde und damit - möglicherweise - der Teil des Arbeitsentgeltanspruchs, der auf den Mindestlohn entfiel, als nicht erfüllt anzusehen ist. Es wäre lediglich ein Teil seines Anspruchs bislang nicht erfüllt, weil die Vereinbarung, den Arbeitsentgeltanspruch (vollständig) durch einen Sachbezug zu tilgen, gemäß § 134 BGB nichtig wäre. Der Arbeitnehmer könnte dann Erfüllung durch Geldzahlung verlangen, müsste aber im Gegenzug den Wert der Sachzuwendung aus bereicherungsrechtlichen Gründen erstatten. Ein Anspruch auf beide Beträge (den Wert der Sachzuwendung und den Mindestlohn) besteht aber weder arbeitsrechtlich noch nach dem MiLoG.

Arbeitslohn: Kostenerstattung für Führungszeugnis nicht zu versteuern

Kostenerstattungen eines kirchlichen Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer für die Einholung erweiterter Führungszeugnisse zum Zweck der Prävention gegen sexualisierte Gewalt führen nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn (BFH-Urteil vom 8.2.2024, VI R 10/22). Die Kläger gehören zum Arbeitgeberkreis eines Generalvikariats. Nach der Ordnung zur Prävention gegen sexualisierte Gewalt an Minderjährigen und schutz- oder hilfebedürftigen Erwachsenen haben sich die kirchlichen Rechtsträger unter anderem folgende Verpflichtungen auferlegt: Mitarbeitende sowie ehrenamtlich Tätige, die Minderjährige, schutz- oder hilfebedürftige Erwachsene beaufsichtigen, betreuen, erziehen, ausbilden oder vergleichbaren Kontakt zu ihnen haben, müssen bei der Einstellung bzw. Beauftragung und nachfolgend im regelmäßigen Abstand von fünf Jahren ein erweitertes Führungszeugnis vorlegen. Die Kosten werden den Mitarbeitern erstattet. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die erstatteten Aufwendungen für die Erteilung von erweiterten Führungszeugnissen in den jeweils laufenden Beschäftigungsverhältnissen als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen seien. Die hiergegen gerichtete Klage war erfolgreich und die Revision des Finanzamts wurde zurückgewiesen.

Begründung: Arbeitslohn ist dann nicht anzunehmen, wenn ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers vorliegt. So verhält es sich im Streitfall. Die Einholung der erweiterten Führungszeugnisse durch die Arbeitnehmer erfolgte aufgrund einer (nur) die kirchlichen Rechtsträger, nicht aber die Arbeitnehmer treffenden (kirchenrechtlichen) Verpflichtung. Die entstehenden Kosten hat der Arbeitgeber im eigenen Interesse aufgewendet. Haben die Arbeitnehmer die vom Arbeitgeber für dessen eigenbetriebliche Tätigkeit zu tragenden Kosten zunächst aus eigenen Mitteln verauslagt, wendet der Arbeitgeber ihnen mit der Erstattung ihrer Aufwendungen keinen Vorteil zu, der sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweisen könnte.

Praxistipp: Der BFH hat offen gelassen, ob er über die kirchlichen Arbeitgeber hinaus auch in weiteren Sachverhalten die Kostenerstattung für ein (erweitertes) Führungszeugnis als steuerfrei ansehen würde. Daher müssen Betroffene in anderen Fällen ihrerseits darlegen, dass ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse vorgelegen hat. Allerdings geht es zumeist ohnehin nur um wenige Euro und für Arbeitnehmer, die ehrenamtlich tätig sind, werden die Gebühren auf Antrag zumeist sogar ganz erlassen.

Immobilienbesitzer

Finanzierungskosten: Was gilt bei anteiliger Grundstücksschenkung?

Wenn Eltern einem Kind eine vermietete Immobilie übertragen, ohne dass der Beschenkte vorhandene Darlehen schuldrechtlich mit übernimmt, können die Schuldzinsen für das Darlehen nicht - mehr - steuerlich geltend gemacht werden. Der Bundesfinanzhof hatte schon vor vielen Jahren entschieden: Überträgt der Grundstückseigentümer ein Grundstück unter Zurückbehaltung der Darlehensverpflichtung schenkweise auf seine Kinder, so verlieren die Schulden ihre Objektbezogenheit und gehen in den privaten, nicht mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Bereich über (BFH-Urteil vom 30.1.1990, IX R 182/84). Was aber gilt, wenn das Kind lediglich einen Miteigentumsanteil an einer vermieteten Immobilie erhält? Das Niedersächsische Finanzgericht hat diesbezüglich geurteilt: Schenkt der Vater seinem Sohn einen Miteigentumsanteil an einer vermieteten Immobilie, ohne die Darlehen anteilig mit zu übertragen, so kann er seine Schuldzinsen anschließend nur noch anteilig entsprechend seinem verbliebenen Miteigentumsanteil abziehen (Urteil vom 13.12.2023, 3 K 162/23). Doch ob diese Auffassung richtig ist, muss nun der Bundesfinanzhof in dem Revisionsverfahren mit dem Az. IX R 2/24 klären.

Der Vater war zunächst Alleineigentümer eines vermieteten Grundstücks. Zur Finanzierung des Erwerbs nahm er insgesamt drei Darlehen auf. Zum 1. Juli 2019 übertrug der Vater einen ideellen 2/5-Miteigentumsanteil im Wege vorweggenommener Erbfolge auf seinen Sohn, so dass eine vermögensverwaltende GbR entstanden ist. Der Sohn übernahm zwar auch die Grundschuld entsprechend seinem Miteigentumsanteil, doch zu einer vertraglichen Schuldübernahme oder einem Schuldbeitritt ist es nicht gekommen. Die nunmehr bestehende Vermietungs-GbR machte im Jahre 2020 Darlehenszinsen aus den Darlehen des Vaters in Höhe von rund 60.000 Euro als Sonderwerbungskosten geltend. Das Finanzamt berücksichtigte die Schuldzinsen hingegen nur entsprechend dem Miteigentumsanteil des Vaters. Die übrigen Zinsen blieben unberücksichtigt. Die hiergegen gerichtete Klage wurde zurückgewiesen. Bei Grundstücken des Betriebsvermögens habe der BFH zwar entschieden, dass die Schuldzinsen auch dann voll als Betriebsausgaben abziehbar bleiben, wenn die Immobilie ins Gesamthandsvermögen eingebracht wird und der Einbringende an der Mitunternehmerschaft nicht zu 100 Prozent beteiligt ist (BFH-Beschluss vom 27.4.2017, IV B 53/16). Die Entscheidung sei aber auf den Streitfall nicht übertragbar, da es hier um ein Grundstück des Privatvermögens geht.

Praxistipp: Der BFH muss in der Revision entscheiden, ob es sachlich gerechtfertigt ist, den Sachverhalt bei einer vermögensverwaltenden GbR anders zu behandeln als bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Erhaltungsaufwand: Nachträglich eingebautes Notentwässerungssystem

Das Finanzgericht Düsseldorf hat entschieden, dass Aufwendungen für die nachträgliche Errichtung einer Notentwässerungsanlage sofort als Erhaltungsaufwand abgezogen werden dürfen (FG Düsseldorf, Urteil vom 24.5.2024, 3 K 2044/18 F). Der Klägerin gehörte ein Gebäude mit einem Flachdach. Dieses wurde in den Jahren 1999 bis 2001 gebaut. Entsprechend den Vorgaben der DIN 19686-100 errichtete die Klägerin im Jahr 2010 neben dem bereits bestehenden Dachentwässerungssystem, bei dem das Regenwasser über Abflussrohre in die Kanalisation eingeleitet wird, ein Notentwässerungssystem mit eigenen Rohrleitungen, über die bei Starkregen etwaiges sich auf dem Dach stauendes Wasser auf Überflutungsflächen abgeführt wird. Die hierdurch entstandenen Aufwendungen behandelte sie als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand. Das Finanzamt nahm hingegen Herstellungskosten an und berücksichtigte lediglich die AfA. Die hiergegen gerichtete Klage war erfolgreich.

Der Einbau der Notentwässerungsanlage gehe nicht über eine Modernisierung hinaus. Das Wesen der Modernisierung bestehe darin, einem Gebäude den zeitgemäßen Standard wiederzugeben, den es ursprünglich besessen, durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten / Umweltanforderungen jedoch verloren hatte. Das in den Jahren 1999 bis 2001 errichtete Gebäude wurde mit einer den damaligen Vorschriften entsprechenden Dachentwässerungsanlage ausgestattet. Da die technischen Anforderungen für Entwässerungsanlagen verschärft wurden, habe die Klägerin im Jahr 2010 die Notentwässerungsanlage eingebaut. Eine solche Anpassung des Gebäudes an die Zeitumstände bedeute aber weder eine Substanzvermehrung noch eine Veränderung im Wesen, sondern lediglich eine Modernisierung. Dass die neue Entwässerungsanlage zusätzlich zur alten Anlage errichtet wurde - das heißt etwas Neues hinzugefügt wurde - ändere daran nichts. Das Wesen und insbesondere die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes seien im Streitfall völlig unverändert geblieben.

Praxistipp: Es wurde die Revision zugelassen, die auch bereits vorliegt. Das Az. beim Bundesfinanzhof lautet IV R 11/24.

Kapitalanleger

Verzinsliche Fremdwährungskonten: Wichtige Neuregelung ab 2025

Derzeit sind Währungsgewinne und -verluste aus verzinslichen wie auch aus nicht verzinsten Fremdwährungsguthaben allenfalls als privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu erfassen. Das bedeutet, dass Veräußerungsgewinne aus Fremdwährungen, die länger als ein Jahr gehalten werden, steuerfrei bleiben. Dementsprechend sind Verluste nach einem Jahr steuerlich unbeachtlich. Bei Veräußerung innerhalb eines Jahres nach Anschaffung unterliegen Veräußerungsgewinne nicht dem Abzug von Kapitalertragsteuer, sondern müssen in der Einkommensteuererklärung angegeben werden und unterliegen dem persönlichen Steuersatz. Entsprechende Verluste können ausschließlich mit anderen positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden. Für die Versteuerung kommt es also allein auf die Haltedauer des Fremdwährungsguthabens an. Ob das Guthaben verzinst wird oder unverzinslich ist, spielt keine Rolle. Doch zum 1.1.2025 tritt eine bedeutende Rechtsänderung ein.

Bei Anlagen, die ab dem 1.1.2025 angeschafft werden, wird zwischen verzinslichen und unverzinslichen Fremdwährungskonten unterschieden. Währungsgewinne aus verzinslichen Fremdwährungsguthaben sind künftig den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen (gemäß § 20 Abs. 2 Nr. 7 und Abs. 4 EStG). Gewinne unterliegen somit - unabhängig von einer Haltedauer - dem Kapitalertragsteuerabzug von 25 Prozent, also der so genannten Abgeltungssteuer. Verluste können mit anderen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Für Währungsgewinne und -verluste aus unverzinslichen Fremdwährungskonten gibt es keine Rechtsänderung. Es bleibt dabei, dass nach einer Haltedauer von einem Jahr Gewinne steuerfrei und Verluste steuerlich unbeachtlich sind (BMF-Schreiben vom 19.5.2022, BStBl 2022 I S. 742, Rz. 131; BMF-Schreiben vom 11.7.2023, BStBl 2023 I S. 1471, Rz. 325).

Bei verzinslichen Fremdwährungskonten stellt künftig jede Einzahlung oder Zinsgutschrift einen Anschaffungsvorgang dar. Im Falle der späteren Rückzahlung liegt ein veräußerungsgleicher Vorgang im Sinne von § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG vor. Dabei kommt es nicht darauf an, ob eine etwaige Fremdwährungskapitalforderung zugleich in Euro oder in eine dritte Währung umgewandelt wird. Das Gleiche gilt, wenn die Fremdwährungskapitalforderung nach Fälligkeit erneut verzinslich angelegt wird oder auf ein anderes verzinsliches Konto bei demselben oder einem anderen Kreditinstitut umgebucht wird. Diese Vorgänge stellen steuerlich eine Veräußerung der ursprünglichen Kapitalforderung und zugleich eine Anschaffung einer neuen Kapitalforderung dar. Die Prolongation täglich fälliger Kapitalforderungen (beispielsweise Tagesgeldanlagen) sowie die Änderung des Zinssatzes stellt für sich genommen keinen Anschaffungs- oder Veräußerungstatbestand dar, es sei denn das Guthaben wird erstmalig verzinslich oder ein bisher verzinsliches Guthaben wird erstmalig unverzinslich angelegt. Bei der Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge ist zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Beträge zuerst veräußert werden. Bei unverzinslichen Fremdwährungskonten gelten Währungsgewinne/-verluste aus der Veräußerung oder Rückzahlung weiterhin als privates Veräußerungsgeschäft (gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Bei Fremdwährungsguthaben auf Zahlungsverkehrskonten (z.B. Girokonten) kann unterstellt werden, dass diese nur als Zahlungsmittel eingesetzt werden und eine Einkunftserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht vorhanden ist. Eine Erfassung von Währungsgewinnen/-verlusten nach § 20 EStG scheidet daher aus. Lediglich die mit diesen Fremdwährungsguthaben erzielten Zinsen unterliegen einer Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

Alle Steuerzahler

Kinderbetreuungskosten: Bundesverfassungsgericht nimmt Beschwerde nicht an

Kinderbetreuungskosten, darunter fallen auch Kindergartenbeiträge, sind unter bestimmten Voraussetzungen als Sonderausgaben absetzbar, und zwar mit zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4.000 Euro je Kind (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Begünstigt sind Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes, das das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Sonderregelungen gelten für Kinder mit einer Behinderung. Voraussetzung für den Abzug ist unter anderem, dass das Kind zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehört. Der Bundesfinanzhof hatte kürzlich bestätigt, dass es maßgebend auf die Haushaltszugehörigkeit ankommt. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG verstoße jedenfalls dann nicht gegen das Grundgesetz, wenn die Betreuungsaufwendungen desjenigen Elternteils, der das Kind nicht in seinen Haushalt aufgenommen hat, durch den ihm gewährten Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf abgedeckt werden (BFH-Urteil vom 11.5.2023, III R 9/22). Es ist darauf hinzuweisen, dass auch die hiergegen gerichtete Verfassungsbeschwerde erfolglos geblieben ist. Genauer gesagt wurde dieser erst gar nicht zur Entscheidung angenommen. Damit bleibt die Auffassung des BFH bestehen, wonach die Haushaltszugehörigkeit des Kindes beim so genannten Residenzmodell maßgebend ist (BVerfG, Beschluss vom 22.4.2024, 2 BvR 1041/23).

Steuerbescheide: Verlängerung der Bekanntgabevermutung auf vier Tage

Steuerbescheide - und auch andere Verwaltungsakte - gelten grundsätzlich drei Tage nach der Aufgabe zur Post als bekanntgegeben. Das ist die so genannte Bekanntgabe- bzw. Zugangsfiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO). Der Tag der Bekanntgabe ist wichtig, da die Einspruchsfrist erst ab der tatsächlichen Bekanntgabe läuft. Da ab 2025 aufgrund des "Postrechtsmodernisierungsgesetzes" verlängerte Postlaufzeiten gelten, hat der Gesetzgeber auch die gesetzliche Zugangsfiktion geändert. Diese wird ab dem 1.1.2025 von bisher drei Tage auf vier Tage verlängert. Im Interesse der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit wird auch die bisherige gesetzliche Bekanntgabevermutung bei elektronischer Übermittlung eines Verwaltungsakts von drei Tage auf vier Tage nach der Absendung angepasst. Dies vermeidet unterschiedliche Bekanntgabezeitpunkte in Abhängigkeit von der Übermittlung durch die Post oder der elektronischen Übermittlung (§ 122 Abs. 2a AO). Außerdem wird die bisherige gesetzliche Bekanntgabevermutung bei Bereitstellung eines elektronischen Verwaltungsakts zum Abruf von drei Tage auf vier Tage nach Absendung der elektronischen Benachrichtigung angepasst (§ 122a Abs. 4 AO).

Praxistipp: Weiterhin gilt die bisherige Fristenregelung des § 108 Abs. 3 AO, nach der sich der Bekanntgabezeitraum zum nächsten Werktag verlängert, wenn der vierte Tag (bisher der dritte Tag) nach Aufgabe zur Post auf einen Sonnabend, einen Sonntag oder einen gesetzlichen Feiertag fällt. Das war im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zunächst umstritten.

Aussetzung der Vollziehung: Zinssatz von 6 Prozent p.a. verfassungswidrig?

Wer gegen einen Steuerbescheid Einspruch einlegt oder gar Klage erhebt, muss die festgesetzte Steuer zunächst zahlen. Allerdings kann ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt werden, dem bei "ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids" stattzugeben ist. Dies bedeutet, dass die Steuer zunächst nicht entrichtet werden muss. Die Aussetzung der Vollziehung hat jedoch einen Haken: Bleiben Einspruch oder Klage endgültig ohne Erfolg und muss die Steuer dann "nachträglich" doch gezahlt werden, sind für die Dauer der Aussetzung Zinsen zu zahlen, und zwar 0,5 Prozent pro Monat (Aussetzungszinsen, § 237 i.V.m. 238 Abs. 1 Satz 1 AO).

Der Bundesfinanzhof hält den Zinssatz von 0,5 Prozent pro Monat bzw. 6 Prozent pro Jahr für die Aussetzungszinsen für verfassungswidrig. Er hat daher mit Beschluss vom 8.5.2024 (VIII R 9/23) das Bundesverfassungsgericht angerufen. Im Streitfall hatte der Kläger seinen Einkommensteuerbescheid 2012 angefochten. Dessen Vollziehung setzte das Finanzamt aus. Die Klage war erfolglos. Aussetzungszinsen von 0,5 Prozent wurden für 78 Monate festgesetzt, unter anderem für den Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 15.4.2021. Der Kläger wandte sich gegen die Zinsfestsetzung. Nach Auffassung des BFH verstößt ein Zinssatz von 0,5 Prozent pro Monat für die Aussetzungszinsen im Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 15.4.2021 gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Zumindest während einer anhaltenden strukturellen Niedrigzinsphase ist der gesetzliche Zinssatz der Höhe nach evident nicht (mehr) erforderlich, um den durch eine spätere Zahlung typischerweise erzielbaren Liquiditätsvorteil abzuschöpfen. Zudem werden Steuerpflichtige, die Aussetzungszinsen nach einem verlorenen Einspruchs- oder Klageverfahren schulden, und Steuerpflichtige, die "nur" Nachzahlungszinsen aufgrund einer Steuernachforderung entrichten müssen, ungleich behandelt. Denn Nachzahlungszinsen werden seit dem 1.1.2019 lediglich mit einem Zinssatz von 0,15 Prozent für jeden Monat, also 1,8 Prozent p.a., berechnet. Auch diese Zinssatzspreizung ist verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt (Quelle: BFH, PM vom 22.8.2024).

Praxistipp: Mit Beschluss vom 8.7.2021 (1 BvR 2237/14) hat das Bundesverfassungsgericht die Höhe der Zinsen auf Steuernachzahlungen (und auch auf Steuererstattungen), die so genannte Vollverzinsung, für verfassungswidrig erklärt. Auch hier wurden früher Zinsen in Höhe von 6 Prozent p.a. festgesetzt. Die Verfassungshüter halten den Zinssatz zwar seit dem 1.1.2014 für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG, doch der Gesetzgeber musste erst zum 1.1.2019 reagieren. Seitdem werden lediglich 1,8 Prozent p.a. erhoben. Die Entscheidung aus Karlsruhe erstreckte sich aber nicht auf die Aussetzungszinsen und andere "Teilverzinsungstatbestände".

Ihr Steuerbüro

Alle Informationen erfolgen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr. Diese Information ersetzt nicht die individuelle Beratung! Bei sozialversicherungsrechtlichen Fragestellungen und zur Gestaltung von Verträgen wenden Sie sich bitte an Ihren Rechtsanwalt.