

Aktuelles Steuerrecht

Frühjahr 2025

NAUTILUS|referenten

Martin Mann, Diplom-Betriebswirt (BA), Steuerberater

Jürgen R. Schott, Diplom-Finanzwirt (FH), D.A. (USA), Steuerberater,
Certified Crypto Finance Expert (CCFE Zürich)

© März 2025 by Martin Mann und Jürgen R. Schott

Der Seminarinhalt und der Skriptinhalt sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Wegen der Dynamik des Rechtsgebiets, wegen der Vielzahl letztinstanzlich nicht entschiedener Einzelfragen und wegen des Fehlens beziehungsweise der Unvollständigkeit bundeseinheitlicher Verwaltungsanweisungen kann weder von der NAUTILUSakademie (NAUTILUS Fortbildung Recht & Steuern GmbH) noch von dem Verfasser des Seminarskriptes und dem jeweiligen Referenten irgendeine Haftung übernommen werden.

KOMPETENZ, DIE SIE KENNEN



JÜRGEN R. SCHOTT



MARTIN MANN



KLAUS PIENKA



MICHAEL SCHARWIES



JÖRG ROMANOWSKI



NAUTILUS

FORTBILDUNG RECHT & STEUERN GMBH

Pestalozzistraße 10 | 71282 Hemmingen

Tel: +49 7150/926 942 0 | Fax: +49 7150/926 942 9

info@nautilus-steuern.de | www.nautilus-steuern.de

ALLES AUS EINER HAND

AUS DER PRAXIS FÜR DIE PRAXIS

- > **NAUTILUSonTOUR** – Präsenzseminare in Ihrer Nähe
z.B. Aktuelles Steuerrecht, vierteljährlich an mehreren Seminarorten
 - > **NAUTILUSonAIR** – Webseminare live
Monat für Monat spannende Themen
 - > **NAUTILUSonLINE** – Onlineseminare jederzeit und überall
Immer verfügbare Videos zu unseren Seminarthemen
 - > **NAUTILUSonDEMAND** – Individuelle Inhouseschulungen
Schulungen und Unterstützung Ihrer Kanzlei auf Anfrage
 - > **Blickpunkt Lohn** – monatlich – tagaktuelle Themen und Dauerbrenner aus Lohnsteuer- und SV-Recht
 - > **Blickpunkt Steuern** – monatlich – Brennpunkte für die Beratungspraxis quer durch das Steuerrecht
 - > **Rettungsring-Methode** – Nutzen Sie unseren Fachfragenservice und stellen Sie Ihre Fragen an die Referenten
- Sparen Sie Zeit & Geld mit unseren Online- und Präsenzseminaren gepaart mit unserer Rettungsring-Methode**



↑ Hier buchen ↓

Inhaltsverzeichnis

I.	Aktuelle Fragestellungen aus der Praxis für die Praxis.....	6
1.	Nachlese zu den Gesetzesänderungen ab 2025	6
1.1.	Jahressteuergesetz 2024.....	6
1.1.1.	Einkommensteuergesetz	6
1.1.2.	Umsatzsteuer	8
1.1.3.	Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuergesetz.....	8
1.1.4.	Erbschaft-, Schenkungsteuer- und Bewertungsgesetz.....	8
1.1.5.	Abgabenordnung und EGAO	9
1.2.	Gesetz zur Freistellung des Existenzminimums und Steuerfortentwicklungsgesetz.....	9
1.2.1.	Erhöhung Grundfreibetrag.....	9
1.2.2.	Erhöhung der Kinderfreibeträge.....	9
1.2.3.	Tarifanpassungen	10
1.2.4.	Erhöhung Kindergeld.....	10
2.	Neues zum Anscheinsbeweis bei der privaten Kfz-Nutzung.....	11
3.	Aktuelle Brennpunkte zu PV-Anlagen	13
3.1.	Steuerbefreiung für kleine Photovoltaikanlagen – Änderungen durch das JStG 2024.....	13
3.2.	Nachträgliche Betriebsausgaben.....	16
4.	Nächster Anlauf: Arbeitshilfe des BMF zur Kaufpreisaufteilung bei bebauten Grundstücken..	19
4.1.	Hintergrund zum Berechnungstool und dessen Anpassung	19
4.2.	Welche Rolle spielt das "umgekehrte Ertragswertverfahren"?	20
4.3.	Aktuelle tool-Version	22
4.4.	Ergänzende Hinweise.....	23
4.4.1.	Folge-Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg vom 20.03.2024 – 3 K 3137/19 im Nachgang zum BFH-Urteil vom 21.07.2020 – IX R 26/19.....	23
4.4.2.	Verfahrensrecht?	25
4.4.3.	Vergangenheitsbewältigung.....	26
4.4.4.	Für die Praxis: Sachverständige Begründung zur Widerlegung der BMF-Arbeitshilfe bei der Kaufpreisaufteilung	28
5.	Handlungsempfehlungen zur Grundsteuer	30
5.1.	Probleme des Bundesmodells.....	30
5.2.	Probleme der Ländermodelle.....	36
5.3.	Rechtsbehelfe bei Eigentümerwechsel.....	39
5.4.	Rechtsbehelfe gegen den Grundsteuerbescheid sinnvoll?.....	40
6.	Der Kleinunternehmer ab 2025	44

7.	Vorsicht bei der Korrektur von E-Rechnungen	48
7.1.	Rechnungskorrekturen zur Sicherung des Vorsteuerabzugs	48
7.2.	Rechnungskorrektur im Falle des § 14c UStG	50
8.	Im März der Berater: 5. VZ zur Vermeidung von Nachteilen.....	51
8.1.	Grundsätze	51
8.2.	„Corona-Frist“ für die Anpassung von Vorauszahlungen.....	51
8.3.	Vermeidung der Vollverzinsung	52
8.4.	Auswirkung auf Verspätungszuschläge mit Beispielen.....	53
8.5.	Haftungsprävention.....	55
9.	Mitteilungsverpflichtung für Kassensysteme	56
9.1.	Grundsätzliches zur Kassenführung im Hinblick auf die Mitteilungsverpflichtung	56
9.2.	Elektronische Registrierkasse.....	56
9.2.1.	Gesetzliche Grundlage in der Abgabenordnung.....	56
9.2.2.	Kassensicherungsverordnung.....	56
9.2.3.	Mitteilungspflichten an das Finanzamt.....	62
II.	Aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung (EuGH, BVerfG und BFH)	65
1.	BVerfG: Höhe des Kinderfreibetrags im Jahr 2014	65
2.	Steuerfreiheit von Aufstockungsbeträgen nach dem Altersteilzeitgesetz	67
3.	Periodengerechte Aufteilung einer Leasing-Sonderzahlung	69
4.	Werbungskostenabzug für Fahrten zur Uni.....	71
5.	Arbeitslohn bei schenkweiser Übertragung von Gesellschaftsanteilen an leitende Mitarbeiter	73
6.	Zeitpunkt des Verlustes bei Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein	75
7.	Verluste aus Containermodellen.....	77
8.	Steuerliche Abzugsbeträge für alleinerziehende Eltern beim paritätischen Wechselmodell ...	82
9.	Aufwendungen für ein Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastungen.....	83
10.	Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Werbeaufwendungen	85
11.	Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags	86
11.1.	Grundsätze	86
11.2.	Verkauf des gesamten Grundbesitzes	88
11.3.	Nochmal: Betriebsverpachtung.....	90
12.	Vorsteuerabzug bei der Lieferung von Mieterstrom durch den Vermieter	91
13.	Bemessung der Schenkungsteuer bei niedrig verzinsten Darlehen.....	94
14.	Spätester Zeitpunkt für die Rücknahme eines Einspruchs	95
15.	Anforderung von Unterlagen durch das Finanzamt.....	96

16.	Steuerliches Einlagekonto und offenbare Unrichtigkeit (VIII R 33/21)	97
17.	Aussetzung der Vollziehung bei verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Höhe der Aussetzungszinsen	104
III.	Aktuelle Urteile der Finanzgerichte mit Rechtsbehelfsempfehlungen	106
1.	Erfüllen Abriss und Neubau eines Einfamilienhauses die Voraussetzungen des § 7b EStG? ..	106
2.	Kindergeldanspruch im Übergangszeitraum bei corona-bedingter Nichtfortsetzung einer Ausbildung	108
3.	Ausbildung zum Notfallsanitäter als mehraktige Erstausbildung	109
4.	Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags 2023 und 2024 und Folgewirkungen	114
5.	Schätzungen aufgrund der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF	116
IV.	Aktuelles aus der Finanzverwaltung	118
1.	Besteuerung der Vorabpauschale 2025	118
2.	Verlängerung von Billigkeitsmaßnahmen.....	121
3.	Nachweis von Krankheitskosten bei E-Rezepten	123
4.	Mitwirkungspflichten bei der Außenprüfung	125
5.	Versteuerung von Erstattungszinsen	127

I. Aktuelle Fragestellungen aus der Praxis für die Praxis

1. Nachlese zu den Gesetzesänderungen ab 2025

1.1. Jahressteuergesetz 2024

Das Jahressteuergesetz 2024 wurde am 05.12.2024 im BGBl. I Nr. 387 verkündet.

1.1.1. Einkommensteuergesetz

(a) Neue Grenzen bei Kinderbetreuungskosten

Rechtsänderung

Nach bisheriger Rechtslage können $\frac{2}{3}$ (relative Grenze) der Aufwendungen für Kinderbetreuung, höchstens 4.000 € (absolute Grenze) je Kind, als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Die **relative Grenze** von zwei Drittel der Aufwendungen wird auf **80 %** ($\frac{4}{5}$) der Aufwendungen und **absolute Grenze** auf **4.800 €** erhöht (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG).

→ **Anwendung: Ab VZ 2025 (§ 52 Abs. 1 EStG)**

Anhängiges Verfahren (Rechtsfragen)

1. Ist die Norm des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG mit Art. 3 und 6 GG vereinbar? Stellt die **Haushaltszugehörigkeit** des Kindes ein **geeignetes Typisierungsmerkmal** dar?
2. Ist das Erfordernis der direkten **Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers** gegen Rechnung i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 EStG verfassungswidrig?
3. Ist die **Beschränkung der Betreuungskosten auf $\frac{2}{3}$** und 4.000 € i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG verfassungswidrig?

Handlungsempfehlung

Vergleichbare Fälle sollten offengehalten werden, bis der BFH und/oder ggf. das BVerfG die o.g. Verfassungsfrage beantwortet haben. **Die Problematik besteht auch nach der Rechtsänderung ab dem 01.01.2025 fort.**

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen ist derzeit beim BFH unter dem Aktenzeichen **III R 8/23** anhängig.

Einsprüche können auf dieses Revisionsverfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

(b) Beitragsrückerstattungen aufgrund von Bonusleistungen

Bonusleistungen auf der Grundlage von § 65a SGB V gelten bis zu einer Höhe von 150 € pro versicherte Person und Beitragsjahr („Freibetrag“) nicht als Beitragsrückerstattung (§ 10 Abs. 2b S. 2 EStG).

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Ein Einzelnachweis, dass Bonuszahlungen in Höhe des übersteigenden Betrags nicht als Beitragsrückerstattung zu qualifizieren sind, ist zulässig.

(c) Neue Spielregeln bei Unterhaltsleistungen

Der Abzug von Unterhaltsaufwendungen bei Geldzuwendungen wird **nur noch durch Banküberweisung** anerkannt (§ 33a Abs. 1 S. 12 EStG).

Bislang wurden auch andere Zahlungswege zugelassen (→ Mitnahme von Bargeld bei Familienheimfahrten mit entsprechenden Nachweisen).

Nachweiserleichterungen können bei Vorliegen besonderer Verhältnisse (z.B. Krieg) im Wohnsitzstaat der unterhaltenen Person aufgrund einer darauf beruhenden Verwaltungsregelung unter Billigkeitsgesichtspunkten gewährt werden.

➔ **Anwendung: Ab VZ 2025 (§ 52 Abs. 1 EStG)**

(d) Einheitliche Anspruchsvoraussetzungen bei § 35a EStG

Die Anspruchsvoraussetzungen bei der Berücksichtigung der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen werden vereinheitlicht (§ 35a Abs. 5 S. 3 EStG)

☞ Erhalt einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers (Reaktion auf das BFH-Urteil vom 12.04.2022, VI R 2/20).

(e) Weitere Änderungen

- Erweiterung des Umfangs des zu übersendenden Datensatzes der E-Bilanz (§ 5b Abs. 1 EStG)
- Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, Körperschaftsteuerklauseln (§ 6 Abs. 5 S. 7 EStG)
- Entgelte von dritter Seite (§ 20 Abs. 3 S. 2 EStG)
- Anpassung des Meldestandards zu Dividendenerträgen nach Maßgabe des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (AbzStEntModG) an die Vorgaben der FASTER-Richtlinie (§ 45b Abs. 2 bis 7 EStG)
- Antragsveranlagung für beschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit: Anpassung an EuGH-Rechtsprechung (§ 50 Abs. 2 S. 8 EStG und § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. e EStG)
- Antragsveranlagung; Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen bei Einkünften aus einer Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (§ 50d Abs. 7 EStG)

1.1.2. Umsatzsteuer

- Verlängerung der Übergangsregelung für die zwingende Anwendung des § 2b UStG für jPöR in § 27 Abs. 22a UStG für weitere zwei Jahre bis zum 31.12.2026
- Anpassung der Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen an EU-Recht (§ 4 Nr. 21 UStG)
- Senkung des Durchschnittssatzes für die vereinfachte Besteuerung pauschalierender land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ab 2024 von 9 % auf 8,4 % (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3 UStG),
- Einführung einer Verordnungsermächtigung zur Festsetzung Durchschnittssatzes für Land- und Forstwirte, § 24 Abs. 5 UStG sowie Einführung einer Anlage 5 mit konkreten Berechnungsschritten für die Ermittlung des Durchschnittssatzes im Sinne von § 24 Abs. 5 UStG.

1.1.3. Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerengesetz

- Bruttomethode für Investorserträge bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft (§ 15 S. 1 Nr. 2a S. 5 KStG)
- Aufhebung des § 29 Abs. 6 S. 2 KStG (→ damit entfällt das Verfahren zur gesonderten Feststellung des Bestands der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen bei der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung, sodass insoweit ein Gleichlauf mit der künftig entfallenden Anfangsbestandsfeststellung des steuerlichen Einlagekontos in Umwandlungsfällen zur Neugründung erzielt wird)
- Anpassung der einfachen gewerbesteuerlichen Grundbesitzkürzung in Folge eigener Grundsteuerregelungen der Länder ab Erhebungszeitraum 2025 (§ 9 Nr. 1 S. 1 GewStG, § 36 Abs. 4b S. 1 GewStG)

1.1.4. Erbschaft-, Schenkungsteuer- und Bewertungsgesetz

- Erhöhung Erbfallkosten-Pauschbetrag (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG von 10.300 € auf 15.000 €)
- Unionsrechtskonforme Anpassung des § 10 Abs. 6 und der §§ 13d und 28 Abs. 3 ErbStG
- Anpassung Definition Amtshilfe in § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe c und § 17 Abs. 3 ErbStG
- Verschonungsabschlag bei Insolvenzeröffnung einer Kapitalgesellschaft → Reaktion auf BFH-Urteil vom 01.07.2020, II R 19/18 (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 S. 4 ErbStG)
- Grundsteuer: Nachweismöglichkeit des niedrigeren gemeinen Werts (§ 220 Abs. 2 BewG)

1.1.5. Abgabenordnung und EGAO

- Zulassung der unmittelbaren Weitergabe steuerlicher Daten von den Bewilligungsbehörden an Ermittlungsbehörden (§ 31a Abs. 1 AO)
- Wohngemeinnützigkeit, vergünstigte Vermietung an hilfsbedürftige Personen (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 27 AO)
- Elektronische Kommunikation mit Finanzbehörden (§ 87a Abs. 1 S. 2 und 1a S. 2 AO und § 89b Abs. 3 AO → u.a. Ausschluss der Kommunikation mit der Finanzverwaltung per beSt ☹ durch alleinige Kommunikation über ELSTER oder ERiC)
- BZSt-Auftragsleistung für einen künftigen Direktauszahlungsmechanismus und Konkretisierung der in der IdNr-Datenbank gespeicherten Kontoverbindung (§ 139b Abs. 3a S. 2 AO sowie § 139e AO)
- Zinsen auf hinterzogene Vorauszahlungen, Anrechnung von Nachzahlungszinsen (§ 235 Abs. 5 AO)
- Übergangsregelung zur Einführung der Wirtschafts-Identifikationsnummer (Artikel 97 § 5 EGAO)

1.2. Gesetz zur Freistellung des Existenzminimums und Steuerfortentwicklungsgesetz

1.2.1. Erhöhung Grundfreibetrag

Der Grundfreibetrag wurde erhöht.

	2024	2025	2026
Ledige	11.784 €	12.096 €	12.348 €
Verheiratete	23.568 €	24.192 €	24.696 €

1.2.2. Erhöhung der Kinderfreibeträge

Ebenso wurden auch die Kinderfreibeträge (einschließlich des Freibetrages für den Betreuung-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf in Höhe von 1.464 €) erhöht.

je Elternteil (beide Elternteile)	2025	2026
Kinderfreibetrag	3.336 € (6.672 €)	3.414 € (6.828 €)
BEA-Freibetrag	1.464 € (2.928 €)	1.464 € (2.928 €)

1.2.3. Tarifierpassungen

Im Weiteren wurde die Wirkung der kalten Progression abgemildert. Hierbei ergeben sich die folgenden Tarifstufen:

Grenzsteuersatz	2024	2025	2026
0 %	0 €	0 €	0 €
0 %	11.784 €	12.096 €	12.348 €
14 %	11.785 €	12.097 €	12.349 €
24 %	17.005 €	17.443 €	17.799 €
24 %	17.006 €	17.444 €	17.800 €
42 %	66.760 €	68.480 €	68.878 €
42 %	66.761 €	68.481 €	68.879 €
45 %	277.825 €	277.825 €	277.825 €
45 %	277.826 €	277.826 €	277.826 €



Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die „Reichensteuer“ wurde von der Anpassung der Tarifstufen ausgenommen.

1.2.4. Erhöhung Kindergeld

Das Kindergeld wurde ebenfalls erhöht.

2024	2025	2026
250 €	255 €	259 €

2. Neues zum Anscheinsbeweis bei der privaten Kfz-Nutzung

Problemstellung

Kann der Anscheinsbeweis bei der privaten Kfz-Nutzung durch ein nicht ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erschüttert werden?

Anscheinsbeweis

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung werden dienstliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins. Soweit keine besonderen Umstände hinzutreten, kann das Finanzgericht aufgrund der Anscheinsbeweisregel regelmäßig davon ausgehen, dass eine private Nutzung stattgefunden hat (BFH-Urteil vom 19.05.2009, VIII R 60/06, BFH/NV 2009, S. 1974).

Gegenbeweis

Der Beweis des ersten Anscheins kann nach der Rechtsprechung durch den sogenannten Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Hierzu ist der Vollbeweis des Gegenteils nicht erforderlich. Der Steuerpflichtige muss also nicht beweisen, dass eine private Nutzung des betrieblichen Kfz nicht stattgefunden hat.

Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass ein Sachverhalt dargelegt (und im Zweifelsfall nachgewiesen) wird, der die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens ergibt (BFH-Urteil vom 04.12.2012, VIII R 42/09, S. 443, BStBl. II 2013, S. 365).

Sachverhalt

Karl-Ignaz erzielt Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

Im Jahr 2010 leaste er einen BMW 740d X Drive. Die Leasingkosten sowie weitere Fahrzeugaufwendungen machte er in voller Höhe als Betriebsausgaben geltend.

Im Jahr 2012 leaste er zusätzlich einen Lamborghini Aventador, den er mit einer Werbefolie versah. Auch die Aufwendungen für dieses Fahrzeug machte er in voller Höhe als Betriebsausgaben geltend.

Für beide Fahrzeuge führte der Kläger handschriftlich Fahrtenbücher.

Neben den beiden o.g. Fahrzeugen hatte der Kläger zwei weitere Fahrzeuge im Privatvermögen, einen Ferrari 360 Modena Spider und einen Jeep Commander.

Das FA erkannte die Fahrtenbücher wegen fehlender Ordnungsmäßigkeit nicht an und erhöhte unter Anwendung der 1%-Regel dessen Einnahmen um die Entnahmen für die Privatnutzung des Lamborghini sowie des BMW.

BFH-Urteil vom 22.10.2024, VIII R 12/21, DStRE 2025, S. 178Leitsätze:

1. Verkennt das Finanzgericht bei der Anwendung des Anscheinsbeweises für die Privatnutzung eines betrieblichen Fahrzeugs und der dagegen vorgebrachten Umstände den gesetzlichen Maßstab für seine Überzeugungsbildung oder das erforderliche Maß von Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 der Finanzgerichtsordnung) in grundlegender Weise, liegt darin ein revisionsrechtlich beachtlicher Rechtsfehler (Bestätigung der Senatsurteile vom 15.01.2013 - VIII R 22/10, BFHE 204, 195, BStBl II 2013, 526, Rz 16 und vom 09.05.2017 - VIII R 51/14, BFH/NV 2018, 5, Rz 23).
2. Bei der Prüfung, ob der für eine private Nutzung betrieblicher Fahrzeuge streitende Anscheinsbeweis erschüttert ist, müssen sämtliche Umstände berücksichtigt werden.
Ein Fahrtenbuch darf nicht von vornherein mit der Begründung außer Betracht gelassen werden, es handele sich um ein nicht ordnungsgemäßes Fahrtenbuch.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Das ordnungsgemäße Fahrtenbuch ist kein zwingendes Beweismittel für das Vorliegen einer Privatnutzung, die zu einer Entnahme entweder nach der 1% - Methode gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG oder nach der Fahrtenbuchmethode (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG) führt.

Die Ordnungsgemäßheit des Fahrtenbuchs spielt nur bei der Bewertung der Entnahme, die allerdings feststehen muss, eine Rolle.

Folgen für die Praxis

Für die Gegenbeweisführung ergeben sich nunmehr folgende Bausteine:

- Gleichwertigkeitsprüfung der Fahrzeuge im Privatvermögen
 - ✓ Kilometerfahrleistung der Pkw's im Vergleich zueinander
 - ✓ Status (Prestigewirkung), Ausstattung, Gebrauchswert, Fahrsicherheit, Fahrleistung (z.B. Motorleistung, Höchstgeschwindigkeit, Hubraum), Klasse und Alter des privat genutzten im Vergleich zum betrieblich genutzten Pkw
 - ✓ Vorhandensein weiterer Fahrzeuge im Privatvermögen (→ **für jedes Familienmitglied**)
- Darlegung eines detaillierten (anderen) Geschehensablaufs der die Privatnutzung ausschließt
- Fahrtenbuch, das die Ordnungsmäßigkeitskriterien nicht erfüllen muss

3. Aktuelle Brennpunkte zu PV-Anlagen

3.1. Steuerbefreiung für kleine Photovoltaikanlagen – Änderungen durch das JStG 2024

Hintergrund

Das Jahressteuergesetz 2024 wurde am 05.12.2024 im BGBl. I Nr. 387 verkündet. Hierin wurde die Steuerfreiheit von kleinen PV-Anlagen modifiziert.

Gesetzliche Regelung



§ 3 Nr. 72 S. 1 EStG

72. die **Einnahmen und Entnahmen** im Zusammenhang mit dem Betrieb von auf, an oder in Gebäuden (einschließlich Nebengebäuden) vorhandenen Photovoltaikanlagen, wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 Kilowatt (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 Kilowatt (peak) pro Steuerpflichtigem oder Mitunternehmerschaft beträgt.

Inhalt der Änderung

Durch Änderung des § 3 Nr. 72 S. 1 EStG wird die für die Steuerbefreiung maßgebliche, maximal zulässige Bruttoleistung von 30 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit für alle Gebäudearten vereinheitlicht.

Bisher sind bei sonstigen Gebäuden (z.B. Mehrfamilienhäuser oder Gewerbegebäude) nur 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit begünstigt.

Wie bisher darf die Bruttoleistung insgesamt höchstens 100 kWp pro Steuerpflichtigem oder Mitunternehmerschaft betragen.

Ferner wird klargestellt, dass es sich bei der Steuerbefreiung um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt.

→ **Anwendung: Für Anlagen, die nach dem 31.12.2024 angeschafft in Betrieb genommen oder erweitert worden sind (§ 52 Abs. 4 S. 29 EStG)**

Beispiel 1

Nauti betreibt mit Gewinnerzielungsabsicht eine Photovoltaikanlage mit 45 kWp auf einem Dreifamilienhaus. Weitere Photovoltaikanlagen betreibt er nicht.

Lösung (Anlagenerwerb 2024):

Nauti erzielt Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage, die nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind. Die objektbezogene Höchstgrenze von (15 kWp x 3) 45 kWp wird nicht überschritten.

Durch die Neuregelung ergibt sich ab 2025 keine andere Lösung, da die bisherige objektbezogene Ermittlung für Altanlagen gem. § 52 Abs. 4 S. 29 EStG konserviert wird.

Lösung (Anlagenerwerb 2025):

Nauti erzielt Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage, die nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind. Die objektbezogene Höchstgrenze von (30 kWp x 3) 90 kWp wird (erst recht) nicht überschritten.

Beispiel 2

Nauti betreibt mit Gewinnerzielungsabsicht eine Photovoltaikanlage mit 70 kWp auf einem Gebäude mit drei Gewerbeeinheiten. Weitere Photovoltaikanlagen betreibt er nicht.

Lösung (Anlagenerwerb 2024):

Nauti erzielt Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage, die nicht nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind. Die objektbezogene Höchstgrenze von 30 kWp für Einfamilienhäuser oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden ist überschritten.

Lösung (Anlagenerwerb 2025):

Nauti erzielt Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage, die nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind. Die objektbezogene Höchstgrenze von (30 kWp x 3) 90 kWp wird nicht überschritten. Durch die Rechtsänderung werden auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten Photovoltaikanlagen bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt.

Beispiel 3

Nauti betreibt mit Gewinnerzielungsabsicht auf einem Dreifamilienhaus eine Photovoltaikanlage mit 60 kWp. Weitere Photovoltaikanlagen betreibt er nicht.

Lösung (Anlagenerwerb 2024):

Nauti erzielt aus der Photovoltaikanlage steuerpflichtige Einnahmen. Die objektbezogene Höchstgrenze von (15 kWp x 3) 45 kWp wird überschritten.

Durch die Neuregelung ergibt sich ab 2025 keine andere Lösung, da die bisherige objektbezogene Ermittlung für Altanlagen gem. § 52 Abs. 4 S. 29 EStG konserviert wird.

Lösung (Erweiterung 2025):

Bei einer geringfügigen Erweiterung der Anlage im Jahr 2025, wären die Einnahmen aus der Anlage u.E. steuerfrei.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Hier ergibt sich u.E. eine Gestaltungsmöglichkeit, die bei einer Anschaffung in 2024 oder früher den Anfangsverlust und die Anwendung des § 7g EStG sichert und im Gewinnerzielungszeitpunkt einen Übergang zur Steuerfreiheit ermöglicht.

Beispiel 4

Nauti betreibt mit Gewinnerzielungsabsicht auf einem Dreifamilienhaus eine Photovoltaikanlage mit 60 kWp. Im Weiteren betreibt Nauti auf zwei Einfamilienhäusern und auf einem Gebäude mit einer Gewerbeinheit jeweils eine Anlage mit 30 kWp.

Lösung (Anlagenerwerb 2024):

Nauti erzielt aus den auf den Einfamilienhäusern und dem Gebäude mit der Gewerbeinheit installierten Photovoltaikanlagen steuerfreie Einnahmen gem. § 3 Nr. 72 S. 1 Buchst. a EStG, da diese jeweils die objektbezogene Grenze von 30 kWp nicht überschreiten.

Durch die Neuregelung ergibt sich ab 2025 keine andere Lösung, da die bisherige objektbezogene Ermittlung für Altanlagen gem. § 52 Abs. 4 S. 29 EStG konserviert wird.

Aus der auf dem Dreifamilienhaus betriebenen Anlage erzielt Nauti steuerpflichtige Einnahmen, da die objektbezogene Höchstgrenze von (15 kWp x 3) 45 kWp überschritten ist.

Diese Anlage ist für die personenbezogene Prüfung der 100 kWp-Grenze unbeachtlich. Die persönliche 100 kWp-Grenze wird nicht überschritten, weil die kWp der objektbezogenen befreiten Anlagen mit 90 kWp (3 x 30 kWp) die 100 kWp-Grenze nicht überschreiten.

Lösung (Erweiterung 2025):

Bei einer geringfügigen Erweiterung der auf dem Dreifamilienhaus installierten Anlage im Jahr 2025, wären die Einnahmen aus der Anlage u.E. steuerfrei.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

ABER:

Die persönliche Fördergrenze von 100 kWp aus der Summe der objektbezogenen befreiten Photovoltaikanlagen wird in diesem Fall überschritten, so dass im Falle der Gewinnerzielungsabsicht die Einnahmen aus allen Photovoltaikanlagen steuerpflichtig wären.

Beispiel 5

Nauti betreibt auf einem Dreifamilienhaus eine am 01.04.2025 erworbene Photovoltaikanlage mit 60 kWp. Im Weiteren betreibt Nauti auf zwei Einfamilienhäusern und auf einem Gebäude mit einer Gewerbeinheit jeweils eine Anlage mit 30 kWp, die er 2024 erworben hat.

Lösung (Anlagenerwerb 2024):

Nauti erzielt aus den auf den Einfamilienhäusern und dem Gebäude mit der Gewerbeinheit installierten Photovoltaikanlagen steuerfreie Einnahmen gem. § 3 Nr. 72 S. 1 Buchst. a EStG, da diese jeweils die objektbezogene Grenze von 30 kWp nicht überschreiten.

Die am 01.04.2025 auf dem Dreifamilienhaus installierte Photovoltaikanlage ist ebenso objektbezogen steuerfrei, da u.E. die neue Prüfgrenze von 90 kWp (30 kWp x 3) gilt.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

ABER:

U.E. ist die persönliche Freigrenze von 100 kWp aus der Summe der objektbezogenen befreiten Photovoltaikanlagen in diesem Fall ab dem 01.04.2025 überschritten, so dass im Falle der Gewinnerzielungsabsicht die Einnahmen aus allen Photovoltaikanlagen steuerpflichtig wären.

Die Steuerpflicht löst u.E. bei vermögensverwaltenden Gesellschaften auch eine gewerbliche Infektion aus, da die Abschirmwirkung des § 3 Nr. 72 S. 3 EStG entfällt.

Der gewerblichen Infektion wiederum kann durch den Erwerb der Photovoltaikanlage am 01.04.2025 durch eine (ggf. auch beteiligungsidentische) Schwestergesellschaft begegnet werden, da die persönliche Freigrenze von 100 kWp (nach wie vor) pro Steuerpflichtigem oder Pro Mitunternehmerschaft gilt.

3.2. Nachträgliche Betriebsausgaben

Problemstellung

Steuerliche Berücksichtigung nachlaufender Betriebsausgaben (hier: Umsatzsteuerzahlung) bei einer ab 2022 steuerbefreiten Photovoltaikanlage: Beinhaltet § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG nur eine Befreiung von der Gewinnermittlungspflicht oder ein Gewinnermittlungsverbot?

Gesetzliche Regelung



§ 3 Nr. 72 EStG

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

Anwendungsregelung



§ 52 Abs. 4 S. 28 EStG

§ 3 Nummer 72 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) ist für Einnahmen und Entnahmen anzuwenden, die **nach dem 31. Dezember 2021 erzielt oder getätigt** werden.

Sachverhalt I

Hansi reichte seine Umsatzsteuerjahreserklärung 2021 am 30.03.2022 beim Finanzamt elektronisch ein und überweist den Nachzahlungsbetrag i.H.v. 863,93 € am 02.05.2022.

Für das Jahr 2022 reichte Hansi eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ein, in der als einziger Posten die Umsatzsteuer für 2021 als nachträgliche Betriebsausgabe und ein Verlust aus Gewerbebetrieb i.H.v. 864 € geltend.

Das Finanzamt anerkannte den Verlust nicht.

FG Nürnberg, Urteil vom 19.09.2024, 4 K 1440/23, DStR 2024, S. 2568

Leitsätze:

- 1. § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG enthält ein Gewinnermittlungsverbot und keine bloße Befreiung von der Pflicht zur Gewinnermittlung. Damit dürfen nach Einführung der Steuerbefreiung ab dem Veranlagungszeitraum 2022 keine Betriebsausgaben mehr abgezogen werden, selbst wenn diese auf steuerpflichtige Einnahmen früherer Veranlagungszeiträume entfallen.*
- 2. Das Gewinnermittlungsverbot in § 3 Nr. 72 EStG gilt für Einkünfte aus kleineren Photovoltaikanlagen, deren Einnahmen steuerfrei gestellt sind. Betriebsausgaben wie Umsatzsteuernachzahlungen aus früheren Jahren unterliegen ebenfalls dem Abzugsverbot, wenn die Einnahmen im aktuellen Veranlagungszeitraum steuerfrei sind.*
- 3. Ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip liegt nicht vor, da das Gewinnermittlungsverbot dem gesetzgeberischen Ziel dient, bürokratische Hürden für kleinere Photovoltaikanlagen abzubauen und damit die Energiewende zu fördern.*

Sachverhalt II

Kurti zahlte für die Erstellung der Gewinnermittlungen und Umsatzsteuererklärungen der Veranlagungsjahre 2016 bis 2021 durch seinen Steuerberater im Jahr 2022 einen Betrag in Höhe von 2.277,60 €. Zudem leistete er für die Umsatzsteuern 2016 bis 2020 Zahlungen in Höhe von 1.491,42 € an das Finanzamt.

Diese Aufwendungen machte Kurti i.H.v. insgesamt 3.769,02 € als nachträgliche Betriebsausgaben in der Einkommensteuererklärung 2022 geltend.

Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen nicht an.

FG Münster, Urteil vom 06.11.2024, 7 K 105/24 E

Leitsätze:

- 1. Aufwendungen, die im Jahr 2022 getätigt wurden und sich auf frühere Veranlagungszeiträume beziehen, stehen nicht mit steuerfreien Einnahmen des Jahres 2022 in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang, sondern mit steuerpflichtigen Einnahmen der Vorjahre. Ein zeitlicher Zusammenhang ist zudem nicht ausschlaggebend (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.2012 IV R 51/09, BStBl II 2013, 203).*

2. Aus § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG ergibt sich ab 2022 weder ein generelles Abzugsverbot für in den Vorjahren begründete nachlaufende Betriebsausgaben noch ergibt sich aus § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG ein Gewinnermittlungsverbot mit der Folge eines faktischen Betriebsausgabenabzugsverbots.
3. § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG ist als eine rein deklaratorische Regelung zur mittelbaren Bestätigung des Abzugsverbots gemäß § 3c Abs. 1 EStG zu qualifizieren.

Erläuterungen und Handlungsempfehlung

Das „letzte Wort“ über diese Rechtsfrage hat der Bundesfinanzhof. Bis dahin sollten vergleichbare Fälle im Einspruchsverfahren offen gehalten werden.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **III R 35/24**. Das Revisionsverfahren gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **X R 30/24** anhängig.

Einsprüche können auf diese anhängigen Verfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

Das Finanzgericht Münster gewährt darüber hinaus auch Aussetzung der Vollziehung (FG Münster, Beschluss vom 21.10.2024, 1 V 1757/24 E, rkr.), so dass diese Möglichkeit gemeinsam mit dem Mandanten erörtert werden sollte

4. Nächster Anlauf: Arbeitshilfe des BMF zur Kaufpreisaufteilung bei bebauten Grundstücken

4.1. Hintergrund zum Berechnungstool und dessen Anpassung

Die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. Juli 2020 (Az. IX R 26/19) und vom 20. September 2022 (Az. IX R 12/21) befassen sich mit der Aufteilung des Gesamtkaufpreises beim Erwerb von Immobilien in die Anteile für Grund und Boden sowie für das Gebäude. Diese Aufteilung ist entscheidend für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung (AfA) und somit für die steuerliche Behandlung von Immobilieninvestitionen.

BFH-Urteil vom 21. Juli 2020 (Az. IX R 26/19)

In diesem Fall erwarb die Klägerin eine vermietete Eigentumswohnung in einer Großstadt zum Kaufpreis von 110.000 €. Laut Kaufvertrag entfielen davon 20.000 € auf das Grundstück, was einem Gebäudeanteil von etwa 82 % entspricht. Das Finanzamt hingegen ermittelte unter Verwendung der Arbeitshilfe des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) einen Gebäudeanteil von nur rund 31 %

Der BFH entschied, dass eine vertragliche Kaufpreisaufteilung, die die realen Wertverhältnisse grundlegend verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint, nicht durch die mittels der BMF-Arbeitshilfe ermittelte Aufteilung ersetzt werden darf. Die Arbeitshilfe verenge die zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das (vereinfachte) Sachwertverfahren und berücksichtige nicht den sogenannten Orts- oder Regionalisierungsfaktor bei der Ermittlung des Gebäudewerts. Daher gewährleiste sie nicht die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude. Im Falle einer streitigen Grundstücksbewertung sei das Finanzgericht in der Regel gehalten, ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken einzuholen, sofern es nicht selbst über die nötige Sachkunde verfügt und diese in den Entscheidungsgründen darlegt.

BFH-Urteil vom 20. September 2022 (Az. IX R 12/21)

In diesem Fall erwarb die Klägerin eine Eigentumswohnung mit Tiefgaragenstellplatz in einer beliebten Ferienregion an der Ostsee zum Preis von 158.500 €. Die Klägerin beabsichtigte, die Wohnung dauerhaft ausschließlich an Feriengäste zu vermieten und setzte für die AfA einen Gebäudeanteil von etwa 84 % an. Das Finanzamt hingegen ermittelte unter Verwendung der BMF-Arbeitshilfe einen Gebäudeanteil von nur 58 %.

Der BFH stellte klar, dass für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils die Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) herangezogen werden kann. Welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist, sei nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden. Es bestehe kein Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren für bestimmte Gebäudearten; vielmehr entziehe sich die Wahl der Ermittlungsmethode einer Verallgemeinerung.

Einordnung und Bedeutung

Die beiden Urteile unterstreichen die Bedeutung einer sachgerechten und realitätsnahen Aufteilung des Gesamtkaufpreises von Immobilien in die Anteile für Grund und Boden sowie für das Gebäude. Für Steuerberater ergeben sich daraus folgende wesentliche Erkenntnisse

1. **Vertragliche Kaufpreisaufteilung:** Eine im Kaufvertrag festgelegte Aufteilung des Kaufpreises ist grundsätzlich zu berücksichtigen. Allerdings kann sie vom Finanzamt verworfen werden, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint
2. **Einsatz der BMF-Arbeitshilfe:** Die Arbeitshilfe des BMF zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück kann nicht als alleiniges Instrument zur Bestimmung der Wertanteile von Grund und Gebäude herangezogen werden, da sie methodische Einschränkungen aufweist und nicht alle relevanten Faktoren berücksichtigt
3. **Auswahl des Wertermittlungsverfahrens:** Gemäß der ImmoWertV stehen verschiedene Wertermittlungsverfahren zur Verfügung, insbesondere das Vergleichswert-, Ertragswert- und Sachwertverfahren. Welches Verfahren im konkreten Fall anzuwenden ist, hängt von den spezifischen Gegebenheiten der Immobilie ab. Es besteht kein genereller Vorrang eines bestimmten Verfahrens für bestimmte Gebäudearten
4. **Einholung von Sachverständigengutachten:** Bei Unklarheiten oder Streitigkeiten über die angemessene Aufteilung des Kaufpreises ist es ratsam, ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken einzuholen, um eine fundierte und nachvollziehbare Grundlage für die steuerliche Behandlung zu schaffen

Für Steuerberater ist es daher essenziell, bei der Beratung ihrer Mandanten die spezifischen Umstände des Immobilienerwerbs zu berücksichtigen und eine sorgfältige Prüfung der Wertverhältnisse von Grund und Gebäude vorzunehmen. Dabei sollte die Auswahl des Wertermittlungsverfahrens individuell angepasst und gegebenenfalls durch externe Sachverständigengutachten untermauert werden, um eine korrekte und steuerlich anerkannte Aufteilung des Kaufpreises zu gewährleisten.

4.2. Welche Rolle spielt das "umgekehrte Ertragswertverfahren"?

Das **umgekehrte Ertragswertverfahren** ist ein Bewertungsansatz zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises einer Immobilie in die Anteile für Grund und Boden sowie für das Gebäude. Dieses Verfahren gewinnt insbesondere an Bedeutung, wenn traditionelle Methoden, wie die Arbeitshilfe des Bundesministeriums der Finanzen (BMF), **die realen Wertverhältnisse nicht adäquat widerspiegeln**.

Funktionsweise des umgekehrten Ertragswertverfahrens

Im klassischen Ertragswertverfahren wird der Verkehrswert einer Immobilie basierend auf den erwarteten Erträgen und dem Liegenschaftszinssatz ermittelt. Das umgekehrte Ertragswertverfahren hingegen beginnt mit dem bekannten Kaufpreis und teilt diesen in Boden- und Gebäudeanteil auf. Dabei werden folgende Schritte durchgeführt.

Ermittlung des Bodenwerts: Der Bodenwert wird als Produkt aus Grundstücksfläche und Bodenrichtwert berechnet.

1. **Bestimmung des jährlichen Reinertrags:** Dieser ergibt sich aus den jährlichen Mieteinnahmen abzüglich der Bewirtschaftungskosten.
2. **Aufteilung des Reinertrags:** Der Reinertrag wird entsprechend den ermittelten Werten auf den Boden- und Gebäudeanteil verteilt.
3. **Ableitung der Anteile am Kaufpreis:** Durch Kapitalisierung der jeweiligen Ertragsanteile mit dem Liegenschaftszinssatz werden die spezifischen Werte für Boden und Gebäude ermittelt.

Vorteile des umgekehrten Ertragswertverfahrens

- **Marktnähe:** Dieses Verfahren berücksichtigt aktuelle Marktdaten und ortsspezifische Gegebenheiten, was zu realitätsnäheren Ergebnissen führt.
- **Flexibilität:** Es kann an verschiedene Immobilientypen und regionale Besonderheiten angepasst werden.
- **Anerkennung in der Fachwelt:** Obwohl nicht genormt, entspricht das umgekehrte Ertragswertverfahren den Vorgaben der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) und wird von Sachverständigen als geeignetes Verfahren anerkannt.

Relevanz in der Rechtsprechung

In seinem Urteil vom 21. Juli 2020 (Az. IX R 26/19) kritisierte der Bundesfinanzhof (BFH) die ausschließliche Anwendung der BMF-Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung, da sie die realen Wertverhältnisse nicht immer korrekt abbilde. Der BFH betonte die Notwendigkeit, alternative Bewertungsmethoden heranzuziehen, um eine sachgerechte Aufteilung des Kaufpreises zu gewährleisten.

Bedeutung für die Praxis

Für Steuerberater ist es essenziell, bei der Aufteilung des Kaufpreises einer Immobilie sowohl die gesetzlichen Vorgaben als auch die aktuelle Rechtsprechung zu berücksichtigen. Das umgekehrte Ertragswertverfahren bietet hierbei eine fundierte Alternative zur BMF-Arbeitshilfe, insbesondere wenn letztere die spezifischen Wertverhältnisse nicht adäquat widerspiegelt.

Durch die Anwendung dieses Verfahrens kann eine **realitätsnahe und nachvollziehbare Kaufpreisaufteilung** erreicht werden, **die sowohl den Anforderungen der Finanzverwaltung als auch den Interessen der Mandanten gerecht wird.**

4.3. Aktuelle tool-Version

<https://www.bundesfinanzministerium.de/Datenportal/Daten/frei-nutzbare-produkte/Anwendungen/Kaufpreisaufteilung-Grundstuecke/Kaufpreisaufteilung-Grundstuecke.html>

Aktualisierung der BMF-Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung

Am 24. Januar 2025 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück aktualisiert. Diese Arbeitshilfe dient der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung von Gebäuden gemäß § 7 Abs. 4 bis 5b Einkommensteuergesetz (EStG). Sie ermöglicht es, entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Aufteilung zu prüfen.

Hinweis zur Anwendung des bisherigen Berechnungstools

Wurde das bisherige Berechnungstool des BMF aus Mitte 2023 bei einem Kauf in den Jahren 2023 und 2024 genutzt, ist zu berücksichtigen, dass die indexierten Bewirtschaftungs- und Regelherstellungskosten dieser Jahre im Ertragswert- bzw. Sachwertverfahren noch nicht berücksichtigt wurden. Aufgrund der positiven Indexierung kommt es somit unter Anwendung des neuen Berechnungstools des BMF zu einer Verschiebung zu Lasten des Gebäudeanteils und zu Gunsten des Grund- und Bodens. Dies könnte in einer Prüfung ggf. aufgegriffen werden.

Wegfall der 30-Prozent-Regelung für wertmindernde/werterhöhende Umstände

Bis Ende 2024 durften wertmindernde oder werterhöhende Umstände mit bis zu 30 % des Grundstückswerts berücksichtigt werden (vgl. § 82 Abs. 3 Bewertungsgesetz a.F.). Diese Regelung ist zum 1. Januar 2025 entfallen.

Anhängiges Verfahren beim BFH zur Bewertung von denkmalgeschützten Gebäuden

Vor dem Bundesfinanzhof (BFH) ist unter dem Aktenzeichen IX R 26/24 ein Verfahren anhängig, bei dem es um die Frage geht, ob der Wert des Grund und Bodens bei einem unter Denkmalschutz stehenden Gebäude aufgrund der vermeintlich höheren Instandhaltungskosten mit null Euro anzusetzen ist. Das Finanzgericht Köln wies die Klage allerdings mit Urteil vom 13. November 2024 (2 K 1386/20) ab.

Aktualisierung der Bewirtschaftungs- und Regelherstellungskosten

Das BMF hat mit Schreiben vom 20. Januar 2025 die Bewirtschaftungskosten zur Anpassung des Reinertrags für das Kalenderjahr 2025 nach § 187 Abs. 3 Bewertungsgesetz (BewG) bekanntgegeben. Ebenso wurden die Baupreisindizes zur Anpassung der Regelherstellungskosten für das Kalenderjahr 2025 nach § 190 Abs. 2 BewG neu festgelegt.

Diese Entwicklungen sind für die steuerliche Beratungspraxis von besonderer Bedeutung, da sie Einfluss auf die Bewertung von Grundstücken und Gebäuden sowie auf die Ermittlung der Abschreibungsgrundlagen haben.

4.4. Ergänzende Hinweise

4.4.1. Folge-Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg vom 20.03.2024 – 3 K 3137/19 im Nachgang zum BFH-Urteil vom 21.07.2020 – IX R 26/19

Problemstellung

Die zentrale Problemstellung im Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 20. März 2020 (Az. 3 K 3137/19) betrifft die Methodik der Kaufpreisaufteilung für eine vermietete Eigentumswohnung. Im Fokus steht, wie der Kaufpreis zwischen dem Gebäude und dem Grund und Boden aufgeteilt werden sollte, um die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) korrekt zu bestimmen. Es stellt sich die Frage, ob und inwieweit das umgekehrte Ertragswertverfahren als gleichwertige Methode neben den klassischen Bewertungsverfahren (Vergleichs-, Ertrags- und Sachwertverfahren) zur Kaufpreisaufteilung anerkannt werden kann.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine Grundstücksgemeinschaft, erwarb eine Eigentumswohnung mit einem Miteigentumsanteil an dem zugehörigen Grundstück. Im Kaufvertrag wurde ein spezifischer Kaufpreisanteil für den Grund und Boden ausgewiesen, der von den typischen Marktwerten abwich. Das Finanzamt hingegen nutzte die Arbeitshilfe des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zur Aufteilung des Kaufpreises und setzte einen wesentlich höheren Bodenwert und damit einen niedrigeren Gebäudeanteil an, was die AfA-Bemessungsgrundlage verringerte. Die Klägerin legte Einspruch ein und brachte vor, dass die vertragliche Aufteilung realitätsgerecht sei und alternativ das umgekehrte Ertragswertverfahren als sachgerechte Methode zur Kaufpreisaufteilung dienen könne.

Entscheidung

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg entschied zugunsten der Klägerin, indem es feststellte, dass das umgekehrte Ertragswertverfahren als eine gleichwertige Methode zur Kaufpreisaufteilung anerkannt werden kann, solange es zu einem realitätsgerechten Ergebnis führt. Das Gericht betonte, dass die bisherige Arbeitshilfe des BMF nicht zwingend anzuwenden ist, wenn andere Bewertungsmethoden zu einem genaueren Abbild der tatsächlichen Wertverhältnisse führen. Die Klage wurde teilweise stattgegeben, wobei das Gericht eine eigene Berechnung auf Grundlage des umgekehrten Ertragswertverfahrens sowie eines Gutachtens vornahm, das die Verhältnisse von Gebäude und Grund und Boden anders gewichtete als die BMF-Arbeitshilfe.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Dieses Urteil hat erhebliche Implikationen für die steuerliche Praxis und die Bewertung von Immobilien. Für Steuerberater bedeutet dies, dass sie bei der Kaufpreisaufteilung nicht zwingend auf die BMF-Arbeitshilfe zurückgreifen müssen, wenn sachverständige Begründungen und alternative Bewertungsverfahren wie das umgekehrte Ertragswertverfahren zu einem genaueren und realitätsgerechteren Ergebnis führen. Es eröffnet die Möglichkeit, individuelle Umstände des jeweiligen Immobilienkaufs stärker zu berücksichtigen und gegebenenfalls höhere AfA-Bemessungsgrundlagen anzusetzen.

Die Entscheidung unterstreicht die Bedeutung einer fundierten Bewertung und rechtlichen Argumentation bei der Kaufpreisaufteilung und zeigt, dass die Gerichte bereit sind, von der Verwaltungspraxis abzuweichen, wenn dies den steuerlichen Realitäten besser entspricht. Steuerberater sollten daher bei der Erstellung und Überprüfung von Kaufpreisaufteilungen für ihre Mandanten nicht nur die vorgegebenen Arbeitshilfen der Finanzverwaltung berücksichtigen, sondern auch alternative Bewertungsmethoden in Betracht ziehen, die auf den spezifischen Gegebenheiten des Einzelfalls basieren.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

U.E. liegt hiermit ein interessantes, zitierfähiges, Grundlagen schaffendes und somit für die FW bzw. das BMF bundesweit brisantes FG Urteil vor!

Weitergehende Hinweise

Das umgekehrte Ertragswertverfahren kann hiernach gleichwertig neben den klassischen Vergleichs-, Ertrags- und Sachwertverfahren zur Durchführung und Überprüfung von Kaufpreisaufteilungen ausgewählt werden, wobei die Verfahrenswahl in jedem Einzelfall jeweils zu begründen ist.

Erfreulicherweise liefert dieses Urteil sogar gleichzeitig auch die Begründung, warum das umgekehrte Ertragswertverfahren gegenüber den drei anderen Verfahren auch in praktisch allen anderen Fällen zu bevorzugen ist, gleich mit. Zudem widerlegt es alle vermeintlichen Gegenargumente der bundesweiten Arbeitsgruppe „Kaufpreisaufteilung“ (AG KPA) und es weist nochmals ausdrücklich darauf hin, dass die sog. BMF-Arbeitshilfe“, anders als nach wie vor von vielen FA behauptet, keinerlei Bindungswirkung hat.

4.4.2. Verfahrensrecht?

Auszug aus Schreiben FG zur Nicht-Veröffentlichung des Urteils:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg

3. Senat
Der Berichterstatter



Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Postfach 100465, 03004 Cottbus



per elektronischer Kommunikation

Datum: 1. Juli 2024
Telefon: 0355 48644 - 0
Telefax: 0355 48644 - 1000

Durchwahl: 0355/48644 - 2105

Akten-/Geschäftszeichen:
3 K 3137/19
(bitte bei Antwort stets angeben)

Ihr Zeichen: 39001

Rechtsstreit

Grundstücksgemeinschaft [REDACTED], **vertreten durch die**
Gemeinschafterin [REDACTED], **Finanzamt** [REDACTED]

wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2017
betreffend [REDACTED] Wohnung Nr. [REDACTED]

Az.: 3 K 3137/19

Sehr geehrte Damen und Herren,

in oben genanntem Rechtsstreit enthält das Urteil viele Details zu der betroffenen Immobilie und zu den näheren Umständen seines Erwerbs, die es schwierig machen, das Urteil so weit zu individualisieren, dass einerseits unbeteiligten Dritten eine Identifikation des Grundstücks und der Klägerin nicht möglich ist, es aber andererseits für den Leser verständlich ist. Zudem handelt es sich nach meinem Verständnis um eine Einzelfallentscheidung, die sehr stark auf den konkreten Umständen des Einzelfalls beruht und wenig verallgemeinerungsfähige Erkenntnisse bringt, die nicht bereits der zitierten BFH-Rechtsprechung zu entnehmen sind, weshalb der Senat auch die Revision nicht zugelassen hat.

Daher ist von Gerichtsseite eine Veröffentlichung des Urteils nicht geplant.

Was sagt uns das?

Der letzte Satz im Absatz 1 im Anhang, warum das Urteil des FG Berlin-Brandenburg nicht veröffentlicht werden soll, könnte vielleicht der Türöffner für anstehende bzw. laufende Einsprüche und Klagen für die Praxis werden!?! 

Denn in diesem FG-Urteil wurden alle in der Anlage der AG KPA im BMF-Schreiben vom 31. 03. 2020 vorgebrachten **vermeintlichen Gegenargumente zugunsten des umgekehrten Ertragswertverfahren entschieden**, was aber gem. FG Berlin-Brandenburg **keine Neuerung** ist, da alles „**bereits der zitierten BFH-Rechtsprechung zu entnehmen**“ ist und da genau deshalb vom „*Senat auch die Revision nicht zugelassen*“ wurde.

Diese gem. dem FG Berlin-Brandenburg **offensichtliche Selbstverständlichkeit** könnte somit sowohl von den für die Fälle der Mandanten zuständigen FA als auch von deren jeweilige Bausachverständige(r), wenn diese es denn wollen würden, somit problemlos bereits direkt nach Einreichung der Stellungnahmen des Steuerberaters erkannt und dann entsprechend entschieden werden.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Go Go Go ! 😊

4.4.3. Vergangenheitsbewältigung

Prinzip der Abschnittsbesteuerung beachten! → Altfälle!

Ist der Steuerbescheid für das Erstjahr, in dem eine Aufteilung vorzunehmen war, verfahrensrechtlich bereits **nicht mehr änderbar**, kann die bisherige Aufteilung unter Anwendung des neuen Tools in folgenden Veranlagungszeiträumen u.E. **erneut geprüft** und ggf. geändert werden, da die Kaufpreisaufteilung und damit die Ermittlung der AfA-BMG **nicht gesondert festgestellt** wird.

Bestandskräftig veranlagt ist nur das betreffende Jahr, so dass hier der ggf. höhere Abzug nicht mehr möglich. Die Frage der Kaufpreisaufteilung kann im letzten „**offenen**“ Veranlagungsjahr erneut gestellt werden, so dass auch eine Neuermittlung der AfA-BMG möglich ist.

Eine zunächst falsche AfA-BMG ist für die folgenden Jahre **nicht bindend**. Da sich auch ein entsprechend höheres AfA-Volumen ergeben würde, verlängert sich praktisch der Abschreibungszeitraum, weil zunächst zu wenig AfA berücksichtigt wurde.

Eine Überprüfung der Aufteilung sollte somit in allen noch offenen (= nicht bestandkräftigen) Fällen zu erfolgen – das tool entfaltet **keinerlei Bindungswirkung!**

Auch bestandkräftige Fälle sind zu prüfen, da eine möglicherweise bisher (aus Unkenntnis) unterlassene AfA sehr wohl später **nachgeholt** werden kann!

- Verlängerung des AfA-Zeitraumes = so die FinVerw selbst in . H 7.4 „Unterlassene oder überhöhte AfA“ EStH.

Gefahr: gem. BGH-Rechtsprechung wird eine umfassende Beratung vom Steuerberater geschuldet und es sind diejenigen Schritte anzuraten, die Nachteile für den Mandanten verhindern bzw.. die zum erstrebten Ziel führen. **Dies bedingt Belehrungs- und Überprüfungspflichten – auch bei Übernahme von Mandaten!**

Aus Sicht der Kanzlei / StB bedeutet dies, dass die **Altfälle überprüft werden müssen!**

Wird zuungunsten des Mandanten ggf. eine mögliche Korrektur nicht vorgenommen = ggf. **Haftungsgefahr ...**

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

ACHTUNG: damit ist nicht gemeint, dass dies „automatisch“ bei jedem Fall gemacht werden soll.

Es muss aber dem Mandanten angeboten werden!

Insoweit Hinweise und Information an die Mandanten, dass die Möglichkeit der Überprüfung besteht. Ob dies sinnvoll ist bzw. Effekte bringen kann, kann nur im konkreten Einzelfall beurteilt werden.

Somit Angebot zur Prüfung gegen Honorar! → Entscheidung liegt beim Mandant.

4.4.4. Für die Praxis: Sachverständige Begründung zur Widerlegung der BMF-Arbeitshilfe bei der Kaufpreisaufteilung

Die BMF-Arbeitshilfe zur Aufteilung des Kaufpreises bei der Veräußerung von bebauten Grundstücken wurde in der Praxis vielfach herangezogen, um die steuerliche Aufteilung zwischen Grund und Boden sowie dem Gebäude vorzunehmen. Die Aufteilungsergebnisse der Finanzverwaltung gemäß dieser Arbeitshilfe sind jedoch unverbindlich und können durch sachverständige Begründungen widerlegt werden. Dies wurde durch das BFH-Urteil vom 21.07.2020 – IX R 26/19 (Rn 15 und 16) bestätigt.

Die nachfolgende sachverständige Begründung zeigt auf, warum die Anwendung der BMF-Arbeitshilfe nicht immer zu realitätsgerechten Ergebnissen führt und warum das umgekehrte Ertragswertverfahren in vielen Fällen eine geeignete Alternative darstellt.

1. Unverbindlichkeit der BMF-Arbeitshilfe und deren Widerlegung:

Gemäß dem BFH-Urteil vom 21.07.2020 sind die Ergebnisse, die durch die BMF-Arbeitshilfe erzielt werden, unverbindlich und können durch sachverständige Begründungen widerlegt werden. Eine solche Widerlegung ist insbesondere dann zulässig, wenn:

- **Die Berechnung nicht nachvollziehbar ist:** Die BMF-Arbeitshilfe basiert auf standardisierten Annahmen, die nicht immer die tatsächlichen Gegebenheiten und spezifischen Merkmale einer Immobilie berücksichtigen. Dadurch kann es zu Ergebnissen kommen, die nicht die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.
- **Methodische Mängel vorliegen:** Die Methodik der BMF-Arbeitshilfe orientiert sich an Pauschalen und Durchschnittswerten, die insbesondere bei außergewöhnlichen oder speziellen Immobilien zu ungenauen Ergebnissen führen können. Solche methodischen Mängel können in einer sachverständigen Begründung detailliert aufgezeigt und alternative Methoden, die genauer sind, vorgestellt werden.
- **Die Wahl des Wertermittlungsverfahrens nicht begründet wurde:** Die BMF-Arbeitshilfe legt keine klare Begründung für die Wahl der verwendeten Bewertungsverfahren dar und berücksichtigt nicht ausreichend individuelle Gegebenheiten der zu bewertenden Immobilie. Eine sachverständige Begründung sollte daher ein alternatives, besser geeignetes Verfahren wie das umgekehrte Ertragswertverfahren vorschlagen und die Wahl des Verfahrens fundiert darlegen.

2. Anwendung des umgekehrten Ertragswertverfahrens:

Das umgekehrte Ertragswertverfahren stellt eine methodisch fundierte Alternative zur BMF-Arbeitshilfe dar. Es entspricht den gesetzlichen Vorgaben der §§ 194 ff. BauGB und der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) sowie dem Gebot der Einzelbewertung nach § 6 Abs. 1 Satz 3 EStG. Dieses Verfahren hat mehrere Vorteile:

- **Methodische Klarheit und Nachvollziehbarkeit:** Im Gegensatz zur BMF-Arbeitshilfe ermöglicht das umgekehrte Ertragswertverfahren eine transparente und nachvollziehbare Berechnung, die auf den tatsächlichen Ertragsmöglichkeiten der Immobilie basiert. Dies erfüllt die Anforderungen der Rechtsprechung und der Abgabenordnung (§ 121 AO).
- **Berücksichtigung der Nutzungsverhältnisse:** Das umgekehrte Ertragswertverfahren beachtet die spezifischen Nutzungsverhältnisse der Immobilie über die gesamte Restnutzungsdauer hinweg. Hierdurch wird ein nutzungsspezifischer Bodenwert angesetzt, der eine realitätsgerechtere Bewertung ermöglicht als pauschale Ansätze.
- **Keine bloße Variante einer unzulässigen Restwertmethode:** Entgegen den Argumenten der Finanzverwaltung stellt das umgekehrte Ertragswertverfahren keine unzulässige Restwertmethode dar. Es verlässt nicht den durch die BFH-Rechtsprechung gesteckten Rahmen und ist daher rechtlich zulässig.

3. Gerichtliche Bestätigung und praktische Anwendung:

Das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 20.03.2020 – 3 K 3137/19 hat die Anwendung des umgekehrten Ertragswertverfahrens als gleichwertig zu den traditionellen Verfahren zur Kaufpreisaufteilung anerkannt. Das Gericht hat festgestellt, dass sämtliche Gegenargumente der Finanzverwaltung ausgeräumt wurden und das umgekehrte Ertragswertverfahren zu einem realitätsgerechten Ergebnis führt.

4. Fazit und Empfehlung:

Auf Grundlage der vorstehenden Punkte und der jüngsten Rechtsprechung ist die Anwendung der BMF-Arbeitshilfe in vielen Fällen nicht mehr zwingend erforderlich und kann durch sachverständige Begründungen ersetzt werden. Steuerberater und Gutachter sollten verstärkt auf das **umgekehrte Ertragswertverfahren** zurückgreifen, um eine gerechtere und realistischere Bewertung zu gewährleisten. Durch die fundierte Begründung der Bewertungsmethodik und die Darlegung der spezifischen Gegebenheiten der Immobilie können steuerpflichtige Personen von einer abweichenden, jedoch sachgerechten Bewertung profitieren.

Für die Begründung einer solchen Bewertung sind die Beifügung von Fachaufsätzen (z.B. DStR 2020, 481; DStR 2021, 705 und DStR 2021, 1855) sowie wissenschaftlichen Arbeiten notwendig, um die methodische Fundierung und die Argumentation zu stützen. Diese Unterlagen bieten weitere Argumente und Belege dafür, dass das umgekehrte Ertragswertverfahren eine rechtlich und methodisch anerkannte Alternative zur BMF-Arbeitshilfe ist.

5. Handlungsempfehlungen zur Grundsteuer

5.1. Probleme des Bundesmodells

(a) Fehlende Escape-Klauseln

Unbebaute Grundstücke

Es bleiben folgende Grundstücksmerkmale unberücksichtigt (§ 247 Abs. 1 S. 2 BewG →

Anpassungsverbot!):

- Grundstücksgröße (v.a. Übergröße) und Grundstückstiefe
- Vorder- und Hinterland (z.B. bebaubar/nicht bebaubar)
- Geschossflächenzahl
- Frei- und Verkehrsflächen
- Grundstücks(zu)schnitt
- Ecklage
- Oberflächenbeschaffenheit
- Beschaffenheit des Baugrunds
- Lärm-, Staub- und Geruchsbelästigungen
- Altlasten

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das verfassungsrechtliche Übermaßverbot gebietet, dass einen Nachweis tatsächlich niedriger Bodenwerte oder Bodenrichtwerte eröffnet sein muss.

Bodenrichtwerte

Nach § 196 BauGB sind von den Gutachterausschüssen (§ 192 BauGB) aufgrund der Kaufpreissammlung (§ 195 BauGB) flächendeckend durchschnittliche Lagewerte für den Boden unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Entwicklungszustands zu ermitteln.

Bodenrichtwertzone

Bodenrichtwerte für eine Mehrheit von Grundstücken innerhalb eines abgegrenzten Gebiets, die nach ihren Grundstücksmerkmalen weitgehend übereinstimmen und für die im Wesentlichen gleiche allgemeine Wertverhältnisse vorliegen (§ 196 Abs. 1 S. 3 BauGB).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Im Interesse einer praktikablen Anwendung der Bodenrichtwerte in einem Massenverfahren sind die von den Gutachterausschüssen zu bildenden Bodenrichtwertzonen im Sinne des § 196 Abs. 1 Satz 3 BauGB so abzugrenzen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen der Mehrzahl der Grundstücke und dem Bodenrichtwertgrundstück nicht mehr als **+/- 30 % (!)** betragen (§ 10 Abs. 3 ImmoWertV).

Bebaute Grundstücke - Ertragswertverfahren

Besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale werden in dem grob typisierenden und pauschalierenden Bewertungsansatz nicht berücksichtigt. So z.B.:

- von den marktüblich erzielbaren Erträgen erheblich abweichende Erträge
- Baumängel oder Bauschäden,
- eine wirtschaftliche Überalterung,
- ein überdurchschnittlicher Erhaltungszustand,
- Bodenverunreinigungen
- grundstücksbezogene Rechte und Belastungen

(vgl. hierzu auch Abschnitt 252 Abs. 2 BewGrStAE).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Im vereinfachten Ertragswertverfahren wird zudem ausgeblendet, dass die tatsächlich gezahlte Miete eine marktnähere Bewertung ermöglichen würde (vgl. auch Breinersdorfer in DStJG 44 (2022), S. 302 ff.) und es bleiben Wertunterschiede innerhalb der Kommunen beim Rohertrag unberücksichtigt (vgl. auch Hey, ZG 2019, S. 297 (309 f.); Seer, FR 2019, S. 941 (948); Breinersdorfer in DStJG 44 (2022), S. 302 ff.).

Es entstehen extreme Nivellierungen ohne „Escape-Möglichkeit“!

Bebaute Grundstücke - Sachwertverfahren

Besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale werden in dem grob typisierenden und pauschalierenden Bewertungsansatz nicht berücksichtigt. So z.B.:

- tatsächliche Herstellungskosten
- Baumängel oder Bauschäden,
- eine wirtschaftliche Überalterung,
- ein über-/unterdurchschnittlicher Erhaltungszustand,
- Bodenverunreinigungen
- grundstücksbezogene Rechte und Belastungen

(vgl. hierzu auch Abschnitt 252 Abs. 2 BewGrStAE).

Übermaßbesteuerung

Verfassungsgemäß ist eine typisierende Regelung nur solange, wie ein Verstoß gegen das Übermaßverbot im Einzelfall entweder durch verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift oder durch eine Billigkeitsmaßnahme abgewendet werden kann, wobei beides den normativen Gehalt der Vorschrift bzw. die dem Steuertatbestand inne wohnende Wertung des Gesetzgebers nicht durchbrechen darf (BVerfG-Beschlüsse zur vom 06.12.1972, 1 BvR 230/70 und 1 BvR 95/71, BVerfGE 34, 165, 200, sowie vom 22.06.1977, 1 BvL 23/75, BVerfGE 45, 393, 400 zur verfassungskonformen Auslegung und vom 05.04.1978, 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, 116, BStBl. II 1978, S. 441, sowie vom 22.06.1965, 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, S. 671, unter B. 2., zu den Billigkeitsmaßnahmen sowie BFH-Urteil vom 26.10.1994, X R 104/92, BStBl. II 1995, S. 297, unter II. 3.).

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Um einen Verstoß gegen das grundgesetzliche Übermaßverbot zu verhindern, ist der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts bei verfassungskonformer Auslegung auch dann geboten, wenn er nach dem Wortlaut des BewG nicht vorgesehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2013, II R 22/11, BFH/NV 2014, S. 1086, Rz 13, zu § 148 Abs. 1 BewG).

- ↳ Vor diesem Hintergrund ist ein Nachweis eines niedrigeren Wert durch den **tatsächlich erzielten Kaufpreis** oder ein **Verkehrswertgutachten** möglich.

Grenzen der Übermaßbesteuerung

Die BFH-Rechtsprechung liefert prozentuale Hinweise auf die Hinnehmbarkeit der Abweichungen. 40 % und mehr sind nicht hinnehmbar (BFH-Urteile vom 30.01.2019, II R 9/16, BStBl. II 2019, S. 599 und vom 16.11.2022, II R 39/20, BFH/NV 2023, S. 317)

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts kann geführt werden, **wenn der vom FA festgestellte Wert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 % oder mehr übersteigt.**

Die Geringfügigkeit der Grundsteuer ist jedenfalls kein Argument für einen Verstoß gegen Art. 3 GG (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, BGBl. I 2018, S. 531, Leitsatz 3).

(b) Weitere verfassungsrechtliche Ansatzpunkte**Verwaltungsvereinfachung**

Im typisierten und pauschalierenden Massenverfahren scheinen Steuerpflichtige Wertverzerrungen hinnehmen zu müssen. Nachweismöglichkeiten für einen niedrigeren gemeinen Wert („Escape-Klauseln“) sind gesetzlich nicht vorgesehen.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Ermöglichen Bewertungsregeln ganz generell **keine in ihrer Relation realitätsnahe Bewertung, rechtfertigt selbst die Vermeidung eines noch so großen Verwaltungsaufwands nicht ihre Verwendung. Auch die geringe Höhe einer Steuer rechtfertigt die Verwendung solcher realitätsfernen Bewertungsregeln nicht** (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, BGBl. I 2018, S. 531, Leitsatz 2).

- ↳ Die Gesetzesbegründung zur Neuregelung der Grundsteuer enthält keine Auseinandersetzung mit der Problematik der fehlenden Escape-Möglichkeiten und damit nicht einmal den Ansatz einer Rechtfertigung der teilweise sehr groben Typisierungen und Pauschalierungen.

Sonder-Vermögenssteuer

Die Grundsteuer verstößt als „Sonder-Vermögenssteuer“ möglicherweise gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG da sie ausschließlich von Grundbesitzern entrichtet werden muss. Andere Vermögensarten bleiben verschont.

Belastungsgrund („Bruttobelastung“)

In diesem Zusammenhang ist auch der Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip zu nennen, da die Grundsteuer z.B. keine Schulden berücksichtigt, die auf einem Grundstück lasten. Das subjektive Nettoprinzip ist ein Unterprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips. Das Leistungsfähigkeitsprinzip seinerseits wieder ein Unterprinzip des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das Bundesmodell folgt dem Leitbild einer „Sollertragsteuer“ (BT-Drucksache 19/11085, S. 84), die durch die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ausgestaltet sein soll. Die Typisierungen gehen davon aus, dass ein hoher Grundstückswert einen Rückschluss auf hohe Mieten zulässt.

Entgegen der ausdrücklichen Aufforderung des Bundesverfassungsgerichts schafft das Bundesmodell kein eigenes Bewertungssystem für die Grundsteuer. Die derzeitige Steuerbemessung führt dazu, dass sich Einkommensteuer und die Grundsteuer – entgegen der Verfassungsanforderungen – nicht unterscheiden.

Bestimmtheitsgrundsatz

Der Bürger muss erkennen können, welche Rechtsfolgen sich aus seinem Handeln ergeben können. Staatliche Reaktionen auf das Handeln muss voraussehbar sein, um staatlicher Willkür vorzubeugen.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Rechtsfolgen der Grundlagenbescheide lassen sich ohne die bekannten endgültigen Hebesätze nicht absehen.

Keine Familienkomponenten

Die Grundsteuer verstößt möglicherweise gegen Art. 6 GG (Schutz von Ehe und Familie), weil sie keine Instrumente des Familienlastenausgleichs (z.B. Splitting oder Kinderfreibeträge) enthält.

Eigentumsgarantie

Die Grundsteuer verstößt gegen Art. 14 GG (Eigentumsgarantie), da die Besteuerung des Grundbesitzes eine „echte“ Substanzbesteuerung darstellt. Dem Gesetzgeber ist es grundsätzlich untersagt, dass persönliche Gebrauchsvermögen mit dem tatsächlich kein Ertrag erzielt werden kann, der Besteuerung zu unterwerfen. Hierin liegen „Enteignungstatbestände“.

Anhängige Verfahren beim BFH

Zum Bundesmodell sind mittlerweile folgende Revisionsverfahren anhängig:

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Revisionsverfahren sind derzeit beim BFH unter folgenden Aktenzeichen anhängig:

- **II R 25/24** (Vorinstanz: FG Köln, Urteil vom 19.09.2024, 4 K 2189/23, EFG 2024, S. 93)
- **II R 31/24** (Vorinstanz: Sächsisches FG, Urteil vom 01.10.2024, 2 K 737/23, EFG 2024, S. 93)
- **II R 3/25** (Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 04.12.2024, 3 K 3142/23)

Einsprüche können auf diese Revisionsverfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrenruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

BFH-Beschlüsse vom 27.05.2024, II B 78/23 und II B 79/23 (AdV), BStBl. II 2024, S. 543 und S. 546

Leitsatz:

Die Bewertungsvorschriften der §§ 218 ff. des Bewertungsgesetzes i.d.F. des Grundsteuer-Reformgesetzes vom 26.11.2019 (BGBl I 2019, 1794) sind bei der im Aussetzungsverfahren gemäß § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung gebotenen summarischen Prüfung verfassungskonform dahin auszulegen, dass auf der Ebene der Grundsteuerwertfeststellung im Einzelfall der Nachweis eines niedrigeren (gemeinen) Werts erfolgen kann. Hierfür ist regelmäßig der Nachweis erforderlich, dass der Wert der wirtschaftlichen Einheit den festgestellten Grundsteuerwert derart unterschreitet, dass sich der festgestellte Wert als erheblich über das normale Maß hinausgehend erweist.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Der BFH äußert sich in den beiden o.g. AdV-Beschlüssen (leider) nicht zur Verfassungsmäßigkeit der neuen Grundsteuer im Bundesmodell.

Für den Fall, dass das Übermaßverbot verletzt wird, ist eine verfassungskonforme Auslegung der angewendeten Bewertungsvorschriften vorzunehmen. **Das Übermaßverbot kann insbesondere dann verletzt sein, wenn sich der nach den §§ 218 ff. BewG festgestellte Grundsteuerwert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 % oder mehr übersteigt**

Reaktion der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung wendet die beiden BFH-Beschlüsse vom 27.05.2024 an.

Aussetzung der Vollziehung

Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung von Bescheiden über die Feststellung des Grundsteuerwerts ist zu entsprechen, wenn und soweit schlüssig dargelegt wird, dass der Grundsteuerwert den Verkehrswert um mindestens 40 % übersteigt.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Als **Nachweis Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses** **oder** von Personen, die von einer **staatlichen, staatlich anerkannten oder nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter** **oder** ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt zustande gekommener **Kaufpreis** über den zu bewertenden Grundbesitz dienen, wenn die maßgeblichen Verhältnisse der wirtschaftlichen Einheit gegenüber den Verhältnissen am Hauptfeststellungszeitpunkt unverändert sind.

Bestandskräftige Fälle

Voraussetzungen für eine fehlerbeseitigende Wertfortschreibung (§ 222 Abs. 3 BewG) prüfen (→ **Wertfortschreibungsgrenze gem. § 222 Abs. 1 BewG beachten**). **Diese kann im Jahr 2025 noch (rückwirkend) für das Jahr 2025 beantragt werden (§ 222 Abs. 3 i.V.m. § 222 Abs. 4 Nr. 2 BewG).**

Info im NAUTILUS|wissensspeicher

NAUTILUS  AKADEMIE

- Oberste Finanzbehörden der Länder vom 24.06.2024, BStBl. I 2024, S. 1073, „Ansatz eines niedrigeren gemeinen Werts bei der Bewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer ab 1. Januar 2025 Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) von Bescheiden über die Feststellung des Grundsteuerwerts.“
- Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur AdV im Verfassungsstreit

Reaktion des Gesetzgebers

Die Nachweismöglichkeit des niedrigeren gemeinen Werts wird durch das Jahressteuergesetz 2024 in § 220 Abs. 2 BewG gesetzlich festgeschrieben.

Der festgestellte Grundsteuerwert darf den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert nicht um 40 % oder mehr übersteigen.

Hierzu kann auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis herangezogen werden.

5.2. Probleme der Ländermodelle

(a) Alle Ländermodelle

Vorgabe aus Karlsruhe

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 2019 zu treffen. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die als unvereinbar mit Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz festgestellten Regeln über die Einheitsbewertung weiter angewandt werden. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen die beanstandeten Regelungen für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31. Dezember 2024 angewandt werden.

(BVerfG-Urteil vom 10.04.2018, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, BGBl. I 2018, S. 531, unter Gründe 2.)

Realität

Alle Landesgesetze wurden nach dem 31.12.2019 verabschiedet bzw. verkündet:

- Baden-Württemberg: 04.11.2020
- Bayern: 10.12.2021
- Hamburg: 31.08.2021
- Hessen: 15.12.2021
- Niedersachsen: 13.07.2021

(b) Baden-Württemberg

Korrektur der Bodenrichtwerte

Zunächst kann sich der Steuerpflichtige an den Gutachterausschuss wenden. Der Gutachterausschuss prüft dann den Sachverhalt. Er kann erklären, wie er zu seiner Entscheidung über die Zonengrenze bzw. die Höhe des Bodenrichtwerts kam. Sollte es bei der Bewertung zu Fehlern gekommen sein, kann der Gutachterausschuss die Zonengrenze und gegebenenfalls auch den Bodenrichtwert neu beschließen und damit korrigieren.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Dieser neue Wert wird dann der Besteuerung zugrunde gelegt. Ein Einspruch ist hierfür nicht erforderlich. Die Bescheide werden dann von Amts wegen geändert (Quelle: [FAQ zur Grundsteuer B: Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg](#)).

Verkehrswertnachweis

Ein Verkehrswertnachweis ist durch Gutachten eines staatlich anerkannten oder nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Gutachters (Gutachterausschuss nach § 192 BauGB ebenfalls möglich) bei Abweichung von mehr als 30 % möglich (§ 38 Abs. 4 LGrStG-BW).

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE**Wieso erst bei einer Abweichung von 30 % (Willkürverbot)?**

In größeren Städten (z.B. Stuttgart ☹️) gibt es im Regelfall eine sehr hohe Bandbreite an Bodenrichtwerten, die sich 1:1 in Grundsteuerbelastung niederschlagen.

Beispielsweise in Innenstädten können Bodenrichtwerte innerhalb eines kleinen Radius um das Fünffache voneinander abweichen.

Gutachten, die bis zum 30.06.2025 beauftragt werden, werden unabhängig vom Zeitpunkt der Antragstellung und Einreichung des Gutachtens beim Finanzamt zum 01.01.2025 berücksichtigt. Das Gutachten kann damit ohne finanzielle Nachteile rückwirkend berücksichtigt werden (Quelle: [FAQ zur Grundsteuer B: Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg](#)).

Anhängige Verfahren beim BFH

Zum Landesmodell Baden-Württemberg sind mittlerweile zwei Revisionsverfahren anhängig:

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Die Revisionsverfahren sind beim BFH derzeit unter folgenden Aktenzeichen anhängig:

- **II R 26/24** (Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 11.06.2024, 8 K 1582/23, EFG 2024, S. 1997)
- **II R 27/24** (Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 11.06.2024, 8 K 2368/22, EFG 2024, S. 1984)

Einsprüche können auf diese Revisionsverfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

Eine einschätzende Abhandlung zur Frage, ob aufgrund der erstinstanzlichen Klageverfahren eingelegte Einsprüche hinsichtlich ihrer Begründung auf die Revisionsverfahren umgestellt werden sollten finden Sie im **NAUTILUS|wissenspeicher**.

(c) Bayern**Belastungsgrund**

Das in Bayern zur Anwendung kommende vereinfachte Äquivalenzwert-Verfahren lässt innerhalb der gleichen Kommune keine Differenzierung zwischen sehr guten und sehr schlechten Lagen des Grundstücks zu. Ferner ist das Alter und die Ausstattung der Gebäude irrelevant.

Bestimmtheitsgrundsatz

Der Bürger muss erkennen können, welche Rechtsfolgen sich aus seinem Handeln ergeben können. Staatliche Reaktionen auf das Handeln muss voraussehbar sein, um staatlicher Willkür vorzubeugen.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Rechtsfolgen der Grundlagenbescheide lassen sich ohne die bekannten endgültigen Hebesätze nicht absehen.

Kritik im Schrifttum

Ausgehend vom niedersächsischen Äquivalenzmodell wird die Verfassungsmäßigkeit des bayerischen Äquivalenzmodells in Frage gestellt (Blut, DStR 2023, S. 2756).

Anhängiges Verfahren

Zum Landesmodell Bayern ist derzeit eine sog. Popularklage der Partei DIE LINKE anhängig:

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Diese ist beim **Bayerischen Verfassungsgerichtshof** unter dem Aktenzeichen **Vf. 17-VII-22** anhängig.

Einsprüche können auf diese Verfahren gestützt und das Ruhen des Einspruchsverfahrens gem. § 363 Abs. 2 S. 1 AO (**Verfahrensruhe aus Zweckmäßigkeitgründen**) kann beantragt werden, da der Bayerische Verfassungsgericht kein Gericht i.S.d. § 363 Abs. 2 S. 2 AO und deshalb die gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO nicht möglich ist.

Keine Aussetzung der Vollziehung?

Das Finanzgericht Nürnberg hat mit Beschluss vom 08.08.2023, 8 V 300/23, EFG 2023, S. 1405, rkr. die Aussetzung der Vollziehung mangels verfassungsrechtlicher Zweifel am bayerischen Äquivalenzmodell verneint.

(d) Hamburg, Hessen und Niedersachsen

Kritik im Schrifttum

Ausgehend vom niedersächsischen Äquivalenzmodell wird auch die Verfassungsmäßigkeit der Äquivalenzmodelle Hamburg und Hessen Äquivalenzmodells in Frage gestellt (Blut, DStR 2023, S. 2756).

Anhängige Verfahren

Zu den Landesmodellen in Hamburg, Hessen und Niedersachsen sind bzw. waren ebenfalls Klageverfahren anhängig, das die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Niedersächsischen Grundsteuergesetzes zum Gegenstand hat.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE**Hamburg:**

Das Finanzgericht Hamburg hat mit Urteil vom 13.11.2024, 3 K 176/23 entschieden, dass das Landesgrundsteuergesetz verfassungsgemäß ist.

Die Revision gegen das Urteil zum Bundesfinanzhof wurde zugelassen. Sobald das Aktenzeichen bekannt ist, teilen wir dieses über den NAUTILUS|wissensspeicher mit.

Hessen:

Das Hessische Finanzgericht hat mit Urteil vom 23.01.2025, 3 K 663/24 entschieden, dass das Landesgrundsteuergesetz verfassungsgemäß ist.

Die Revision gegen die Urteile an den Bundesfinanzhof wurde zugelassen. Sobald die Aktenzeichen bekannt sind, teilen wir diese über den NAUTILUS|wissensspeicher mit.

Niedersachsen:

Dieses Verfahren ist beim **Niedersächsischen Finanzgericht** unter dem Aktenzeichen **1 K 38/24** anhängig.

Einsprüche können auf das vorgenannte erstinstanzliche Verfahren gestützt und das Ruhen des Einspruchsverfahrens gem. § 363 Abs. 2 S. 1 AO (**Verfahrensruhe aus Zweckmäßigungsgründen**) kann beantragt werden, da die gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO bei Verfahren vor der ersten finanzgerichtlichen Instanz nicht möglich ist.

Das Landesamt für Steuern Niedersachsen (LfSt) hat mittlerweile verfügt, dass bei den niedersächsischen Finanzämtern anhängige und zulässige Einsprüche ruhen (Niedersächsisches Ministerialblatt Nr. 387 vom 04.09.2024).

Info im NAUTILUS|wissensspeicherNAUTILUS  AKADEMIE

Mustereinsprüche zu allen Modellen

5.3. Rechtsbehelfe bei Eigentümerwechsel**Info im NAUTILUS|wissensspeicher**NAUTILUS  AKADEMIE

Eine einschätzende Abhandlung hierzu finden Sie im NAUTILUS|wissensspeicher.

5.4. Rechtsbehelfe gegen den Grundsteuerbescheid sinnvoll?

Aufkommensneutralität

Der Gesetzgeber hat mit dem Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG) vom 26.11.2019, BGBl. I 2019, Nr. 43 eine aufkommensneutrale Reform der Grundsteuer angestrebt (BT-Drucksache 19/14138, S. 5 unter F.).

Dies führt in vielen Fällen gleichwohl zu (teils erheblichen) Mehrbelastungen.

Grundsätzliches zum Widerspruchsverfahren

Für die Frage, ob ein Widerspruchsverfahren bei der Kommune sinnvoll ist sollten folgende Punkte erörtert werden:

- Das tatsächliche Aufkommen der Grundsteuer 2025 steht erst im Jahr 2026 fest.
- Moderate Erhöhungen des Grundsteueraufkommens einer Kommune dürften u.E. nicht zu beanstanden sein (Bagatellgrenzen?)
- Die Absichtserklärung des Gesetzgebers zur Aufkommensneutralität hat im Gesetz selbst keinen Niederschlag gefunden (Justiziabilität?)
- Widerspruchsverfahren vor der Kommune sind im Vergleich zu Einspruchsverfahren beim Finanzamt kostenpflichtig
- Der Klageweg führt zum Verwaltungsgericht.

Info im NAUTILUS|wissenspeicher



Musterwiderspruch mit Begründungsvorschlag.

5.5. Anzeigen im Frühjahr

Anzeigepflichten aus dem Bewertungsgesetz

Bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse besteht eine Anzeigepflicht (§ 228 Abs. 2 BewG), wenn sich die Änderungen auf

- die Höhe des Grundsteuerwertes (→ Wertfortschreibung),
- die Vermögensart (→ Artfortschreibung) oder
- die Grundstücksart (→ Artfortschreibung) auswirken oder
- zu einer erstmaligen Feststellung (→ Nachfeststellung) führen können.

Gleiches gilt, wenn das

- Eigentum (Scheinbestandteil) oder das
- wirtschaftliche Eigentum

an einem auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäude übergegangen ist.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Die Anzeigen sind **auf den Beginn des folgenden Kalenderjahrs** vorzunehmen. Die Anzeigen sind ebenfalls Steuererklärungen i.S.d. AO (§ 228 Abs. 5 BewG i.V.m. § 149 ff. AO).

Die **Frist** für die Abgabe dieser Anzeigen **beträgt einen Monat und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs**, in dem sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben oder das Eigentum oder das wirtschaftliche Eigentum an einem auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäude übergegangen ist (**Fristende: 31.01. des Folgejahres**).

Diese Frist ist u.E. nach § 109 Abs. 1 AO verlängerbar (→ Antrag stellen).

Anzeigepflichten aus dem Grundsteuergesetz

Grundsteuerbefreiung: Änderung in der Nutzung oder in den Eigentumsverhältnissen (→ 3 Monate nach Eintritt der Änderung, § 19 Abs. 1 GrStG)

Messzahlenermäßigung: Wegfall der Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 bis 5 GrStG (→ 3 Monate nach Wegfall der Voraussetzungen, § 19 Abs. 2 GrStG)

Verfahrensrechtliche Konsequenzen

Die Tatsache, dass Anzeigen ebenfalls Steuererklärungen im Sinne der AO sind bedeutet:

- Erfüllung der Erklärungs- und der Anzeigepflicht ist erzwingbar (§§ 328 ff. AO)
- Verspätungszuschlag bei nicht fristgerechter Erfüllung der Erklärungs- und Anzeigepflicht (§ 152 Abs. 2 AO)
- Berichtungspflicht für den Erklärungspflichtigen und seinen Gesamtrechtsnachfolger (§ 153 Abs. 1 AO)

Ausnahme: Baden-Württemberg

Aufgrund der in Baden-Württemberg gültigen reinen Bodenwertsteuer besteht bei Änderung der Grundstücksart keine Anzeigepflicht, da die Bebauung irrelevant ist (§§ 13, 22 Abs. 2 S. 1 und § 38 Abs. 1 LGrStG).

5.6. Erlassanträge wegen wesentlicher Ertragsminderung

Rechtsgrundlage



§ 34 GrStG

(1) Die Grundsteuer wird in Höhe von 25 Prozent erlassen, wenn bei bebauten Grundstücken der normale Rohertrag des Steuergegenstandes um mehr als 50 Prozent gemindert ist und der Steuerschuldner die Minderung des normalen Rohertrags nicht zu vertreten hat. Beträgt die vom Steuerschuldner nicht zu vertretende Minderung des normalen Rohertrags 100 Prozent, ist die Grundsteuer abweichend von Satz 1 in Höhe von 50 Prozent zu erlassen. Normaler Rohertrag ist bei bebauten Grundstücken die nach den Verhältnissen zu Beginn des Erlasszeitraums geschätzte übliche Jahresmiete. Die übliche Jahresmiete ist in Anlehnung an die Miete zu ermitteln, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird. Betriebskosten sind nicht einzubeziehen.

(2) Bei eigengewerblich genutzten bebauten Grundstücken gilt als Minderung des normalen Rohertrags die Minderung der Ausnutzung des Grundstücks. In diesen Fällen wird der Erlass nach Absatz 1 nur gewährt, wenn die Einziehung der Grundsteuer nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Betriebs unbillig wäre.

(3) Wird nur ein Teil des Grundstücks eigengewerblich genutzt, so ist die Ertragsminderung für diesen Teil nach Absatz 2, für den übrigen Teil nach Absatz 1 zu bestimmen. In diesen Fällen ist für den ganzen Steuergegenstand ein einheitlicher Prozentsatz der Ertragsminderung nach dem Anteil der einzelnen Teile am Grundsteuerwert des Grundstücks zu ermitteln.

(4) Eine Ertragsminderung ist kein Erlassgrund, wenn sie für den Erlasszeitraum durch Fortschreibung des Grundsteuerwerts berücksichtigt werden kann oder bei rechtzeitiger Stellung des Antrags auf Fortschreibung hätte berücksichtigt werden können.

Tatbestandsvoraussetzungen

Die Voraussetzungen für einen Erlass bei einem bebauten Grundstück sind (§ 34 Abs. 1 S. 1 GrStG):

- Der normale Rohertrag ist um mehr als 50 % gemindert.
- Der Steuerschuldner hat diese Minderung nicht zu vertreten.

Rohertrag

Normaler Rohertrag ist bei bebauten Grundstücken die geschätzte übliche Jahresmiete (§ 34 Abs. 1 S. 3 GrStG) nach den Verhältnissen zu Beginn des Erlasszeitraums. Erlasszeitraum ist das Jahr, für das der Erlass beantragt wird.

Die übliche Jahresmiete ist in Anlehnung an die Miete zu ermitteln, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird (§ 34 Abs. 1 S. 4 GrStG).

Die Betriebskosten bleiben insoweit unberücksichtigt (§ 34 Abs. 1 Satz 5 GrStG).

Steuerschuldner hat die Minderung nicht zu vertreten

Gründe der Minderung, auf die der Steuerschuldner keinen Einfluss hat, können sein:

- Überschwemmungen
- Brand
- Erdbeben

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Stehen Wohnungen und Räume leer, hat der Vermieter die mit dem Leerstand verbundene Ertragsminderung nicht zu vertreten, wenn er sich nachhaltig um eine Vermietung der Räume bemüht und eine marktgerechte Miete verlangt. Nachhaltige Bemühungen können sein:

- Beauftragung eines Maklers
- regelmäßige Anzeigen in Online- und Printmedien
- Mietanpassungen nach unten

Eigengewerblich genutzte bebaute Grundstücke

Als Minderung des Rohertrags gilt hier die Minderung der Ausnutzung des Grundstücks, d.h., das Grundstück kann räumlich bzw. zeitlich nicht so ausgenutzt werden, wie dies üblicherweise der Fall ist. Für eine Minderausnutzung sprechen z.B.:

- Arbeitsstunden
- Maschinenstunden
- Produktionsmenge
- Produktionsstunden
- Bettenbelegung
- Raumbellegung

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Ein Erlass wird bei Minderausnutzung indes nur gewährt, wenn „die Einziehung der Grundsteuer nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Betriebs unbillig wäre“ (§ 34 Abs. 2 Satz 2 GrStG).

Höhe des Erlasses

Bei einer Minderung des Rohertrags um mehr als 50 % beträgt der Erlass der Grundsteuer 25 %.

Beträgt die Minderung 100 %, werden 50 % der Grundsteuer erlassen.

Fazit Bei Leerstand des Gebäudes ohne Ertrag beträgt die Grundsteuer 50 %.

Antragsfrist

Die Antragsfrist endet am 31.03. des Folgejahres (§ 35 GrStG).

Erlass versus Fortschreibung

Ein Erlass scheidet aus, wenn der Ertragsminderung durch eine Wertfortschreibung berücksichtigt werden kann (§ 34 Abs. 4 GrStG).

6. Der Kleinunternehmer ab 2025

1. Bisherige Rechtslage: Die Kleinunternehmerregelung gilt nur im Inland

Die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG war bislang auf Umsätze beschränkt, die ausschließlich im Inland getätigt wurden. Das bedeutete:

- **Deutsche Kleinunternehmer:** Sobald sie Dienstleistungen oder Lieferungen in einem anderen EU-Mitgliedstaat erbrachten, mussten sie dort ab dem ersten Euro Umsatzsteuer abführen. Die deutsche Kleinunternehmerregelung bot keine Erleichterung für grenzüberschreitende Tätigkeiten.
- **Ausländische Kleinunternehmer:** Ebenso konnten Kleinunternehmer aus anderen EU-Staaten von der deutschen Regelung nicht profitieren. Ihre Umsätze in Deutschland unterlagen uneingeschränkt der deutschen Umsatzbesteuerung.

Diese nationale Begrenzung der Kleinunternehmerregelung wurde 2010 durch den Europäischen Gerichtshof (EuGH) in der Rechtssache C-97/09 („Ingrid Schmelz“) bestätigt. Der EuGH sah darin keine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit, da diese Beschränkung auf den Vorgaben der 6. EG-Richtlinie und der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) beruhte. In diesem rechtlichen Rahmen war die nationale Begrenzung ausdrücklich vorgesehen.

2. Neue EU-Vorgaben: Änderungen der MwStSystRL und deren Umsetzung in Deutschland

Im Jahr 2020 wurden die Regelungen zur Besteuerung von Kleinunternehmern auf EU-Ebene durch die Artikel 282 ff. MwStSystRL grundlegend überarbeitet. Ziel dieser Reform war es, die Mehrwertsteuerregelungen für Kleinunternehmer zu vereinheitlichen und insbesondere grenzüberschreitende Tätigkeiten zu erleichtern.

Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, diese Änderungen bis spätestens zum **1. Januar 2025** in nationales Recht umzusetzen. In Deutschland erfolgt dies durch folgende gesetzliche Anpassungen:

- **Neuer § 19 UStG n.F.:** Enthält die angepasste Regelung zur Kleinunternehmerbesteuerung.
- **Neuer § 19a UStG n.F.:** Führt ein besonderes Meldeverfahren für grenzüberschreitende Umsätze ein.
- **Neuer § 34a UStDV n.F.:** Legt neue Vorgaben zur Rechnungsstellung für Kleinunternehmer fest.

3. Regelungen für im Inland ansässige Kleinunternehmer

a. Steuerfreiheit inländischer Umsätze

Mit der Gesetzesänderung ab 2025 wird die bisherige Formulierung „Die Steuer wird nicht erhoben“ durch die klare Feststellung ersetzt, dass die inländischen Umsätze von Kleinunternehmern **steuerfrei** sind. Diese Änderung beseitigt Unklarheiten und bringt die Regelung in Einklang mit der neuen MwStSystRL.

b. Anhebung der Umsatzgrenzen

Die Umsatzgrenzen für die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung werden deutlich angehoben:

- Der **Vorjahresumsatz** darf künftig **25.000 EUR netto** nicht überschreiten (anstatt bisher 22.000 EUR brutto).
- Der **laufende Jahresumsatz** wird auf **100.000 EUR netto** angehoben (bisher 50.000 EUR brutto).

Ein wesentlicher Unterschied ist die Umstellung von Bruttogrenzen auf Nettogrenzen, was zu einer höheren tatsächlichen Umsatzschwelle führt.

Die Umstellung von Brutto- auf Nettogrenzen ergibt sich aus dem unterschiedlichen Gesetzeswortlaut.

Der Wortlaut des § 19 Abs. 1 S. 1 2. Hs. UStG in der alten Fassung:



*...wenn der in Satz 2 bezeichnete **Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer** im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird.*

- ☞ Hieraus folgte die „Bruttogrenze“ in der bisherigen Rechtslage zur Kleinunternehmerregelung.

Der Wortlaut des § 19 Abs. 1 S. 1 2. Hs. UStG in der neuen Fassung lautet:



*...**wenn der Gesamtumsatz** nach Absatz 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 25.000 Euro nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 100.000 Euro nicht überschreitet.*

- ☞ Der Gesetzgeber stellt in der gesetzlichen Neuregelung auf den Gesamtumsatz ab, ohne dass der Zusatz „zuzüglich der darauf entfallenden Steuer“ wieder Eingang in den Gesetzeswortlaut gefunden hat.

c. Änderungen bei der Prognoseentscheidung

Bislang wurde geprüft, ob der Kleinunternehmerstatus für das laufende Jahr erhalten bleibt, indem eine Prognoseentscheidung über den voraussichtlichen Gesamtjahresumsatz getroffen wurde. Ab 2025 entfällt diese Hochrechnung:

- Stattdessen gilt eine „scharfe“ Umsatzgrenze von 100.000 EUR netto. Wird diese Grenze überschritten, verliert der Unternehmer den Kleinunternehmerstatus mit sofortiger Wirkung – auch unterjährig.

4. Neue Regelungen für EU-Kleinunternehmer

Die Reform ermöglicht es Kleinunternehmern, von den Regelungen in anderen EU-Mitgliedstaaten zu profitieren, sofern sie eine unionsweite Umsatzgrenze einhalten.

a. Überblick

- **Unionsweite Anwendbarkeit:** Kleinunternehmer können ab 2025 die Kleinunternehmerregelungen anderer Mitgliedstaaten nutzen, wenn ihr **EU-weiter Jahresumsatz** (gemäß Art. 288 MwStSystRL) **100.000 EUR netto** nicht übersteigt.
- **Kleinunternehmer-Identifikationsnummer (KU-IdNr.):** Für die grenzüberschreitende Anwendung erhalten Unternehmer eine **KU-IdNr.**, die von ihrem Ansässigkeitsstaat vergeben wird. Diese Nummer ist EU-weit gültig und dient der eindeutigen Identifizierung.

b. EU-Kleinunternehmer in Deutschland

Auch ausländische Kleinunternehmer können die deutsche Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen, wenn sie die folgenden Bedingungen erfüllen:

1. Der EU-weite Jahresumsatz hat im Vorjahr **100.000 EUR netto** nicht überschritten und überschreitet diese Grenze auch im laufenden Jahr nicht.
2. Der Unternehmer besitzt eine gültige **KU-IdNr.**, die von seinem Ansässigkeitsstaat ausgestellt wurde.

c. Deutsche Kleinunternehmer im EU-Ausland

- Deutsche Kleinunternehmer, die die Steuerbefreiung in einem anderen EU-Mitgliedstaat nutzen möchten, müssen am elektronischen Meldeverfahren nach § 19a UStG n.F. teilnehmen.
- Das **Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)** prüft die Voraussetzungen und erteilt eine KU-IdNr. mit einem speziellen Annex „EX“.

- Voraussetzung ist, dass der Unternehmer:
 - Die **doppelte 100.000-EUR-Grenze** (Vorjahr und laufendes Jahr) nicht überschreitet.
 - Die Anforderungen der Kleinunternehmerregelung im Zielland erfüllt.
- **Pflicht zu vierteljährlichen Meldungen:** Deutsche Kleinunternehmer müssen beim BZSt vierteljährlich elektronische Umsatzmeldungen einreichen, die alle Umsätze in der EU umfassen.

5. Anforderungen an Rechnungen (§ 34a UStDV n.F.)

- **Kein Ausweis der Umsatzsteuer:** Es bleibt dabei, dass Kleinunternehmer in ihren Rechnungen keine Umsatzsteuer ausweisen dürfen.
- **Pflichtangabe zur Steuerbefreiung:** Neu ist, dass Kleinunternehmer in ihren Rechnungen ausdrücklich auf die Steuerbefreiung nach § 19 UStG n.F. hinweisen müssen. Dies wird durch § 34a Nr. 5 UStDV n.F. vorgeschrieben. Viele Kleinunternehmer hatten diesen Hinweis bisher freiwillig aufgenommen, um Rückfragen wegen des fehlenden Umsatzsteuerausweises zu vermeiden.

6. Fazit

Die Reform der Kleinunternehmerregelung bringt eine erhebliche Ausweitung ihres Anwendungsbereichs. Erstmals können Kleinunternehmer die Regelung auch grenzüberschreitend innerhalb der EU nutzen. Dies erleichtert den Marktzugang für kleinere Unternehmen und fördert den freien Dienstleistungsverkehr.

Die Kehrseite dieser Erweiterung ist ein erhöhter Verwaltungsaufwand:

- Einführung eines besonderen Meldeverfahrens.
- Pflicht zur Beantragung und Nutzung der KU-IdNr.
- Quartalsweise Umsatzmeldungen.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Für Kleinunternehmer mit Nettoumsätzen bis zu 25.000 € bedeutet dies, sich intensiv mit den neuen Regelungen und deren praktischen Konsequenzen auseinanderzusetzen. Steuerberater sollten ihre Mandanten frühzeitig auf diese Änderungen hinweisen und bei der Umstellung unterstützen.

7. Vorsicht bei der Korrektur von E-Rechnungen

7.1. Rechnungskorrekturen zur Sicherung des Vorsteuerabzugs

Grundsätzliches

Sofern nach § 14 Abs. 2 S. 2 i. V. m. § 27 Abs. 38 UStG eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung besteht, erfüllt nur eine solche dem Grunde nach die Anforderungen der §§ 14, 14a UStG.

Eine sonstige Rechnung (z.B. Papierrechnung oder PDF-Datei ohne strukturierten Datensatz) erfüllt in diesen Fällen nicht die gesetzlichen Anforderungen an eine ordnungsmäßige Rechnung.

Bestand eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung und wird stattdessen eine sonstige Rechnung z.B. Papierrechnung oder PDF-Datei ohne strukturierten Datensatz) im Sinne von § 14 Abs. 1 S. 4 UStG ausgestellt, handelt es sich nicht um eine ordnungsmäßige Rechnung im Sinne von §§ 14, 14a UStG.

Folglich berechtigt die ausgestellte Rechnung dem Grunde nach nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 UStG.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Leistungsgeber, die zur Ausstellung elektronischer Rechnungen verpflichtet sind, müssen im Falle einer ausgestellten sonstigen Rechnung (z.B. Papierrechnung oder PDF-Datei ohne strukturierten Datensatz) eine Rechnungskorrektur vornehmen und eine E-Rechnung ausstellen, da der Rechnungsempfänger ansonsten keinen Vorsteuerabzug hat.

Inhaltliche Korrekturen

Nach § 31 Abs. 5 S. 3 UStDV gelten für die Berichtigung einer eRechnung die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 UStG.

Daher muss die Berichtigung einer E-Rechnung ebenfalls elektronisch (unter Verwendung des entsprechenden Rechnungstyps) erfolgen.

Eine Korrektur in anderer Form ist nicht zulässig.

(vgl. BMF-Schreiben vom 15.10.2024, III C 2 - S-7287a / 23 / 10001 :007, BStBl. I 2024, S. 1320, Rz. 49).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das BMF stellt klar, dass auch eine E-Rechnung nur durch den Rechnungsaussteller korrigiert werden darf und dass die Grundsätze der rückwirkenden Rechnungsberichtigung auf E-Rechnungen ebenfalls Anwendung finden.

Formelle Fehler

Für Umsätze, die vor dem 01.01.2025 ausgeführt worden sind, gilt keine Verpflichtung zur Verwendung einer E-Rechnung. Gleiches gilt für den Zeitraum, in dem die Übergangsregelungen nach § 27 Abs. 38 S. 1 Nr. 1 bis 3 UStG in Anspruch genommen werden können.

Daher kann eine Rechnungsberichtigung für solche Umsätze auch ohne Verwendung einer E-Rechnung erfolgen.

(vgl. BMF-Schreiben vom 15.10.2024, III C 2 - S-7287a / 23 / 10001 :007, BStBl. I 2024, S. 1320, Rz. 50).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Solange der Rechnungsaussteller nicht verpflichtet ist, eine E-Rechnung auszustellen, muss die Rechnungsberichtigung nicht durch eine E-Rechnung erfolgen.

7.2. Rechnungskorrektur im Falle des § 14c UStG

Mehrfachübermittlung

Bei hybriden Formaten der E-Rechnung (z.B. ZUGFeRD) kann die Bilddatei (z.B. PDF-Datei) und der maschinell lesbare strukturierte Datensatz der E-Rechnung (XML-Datei) unterschiedliche Daten enthalten.

Enthält die Bilddatei dieselben Daten wie der strukturierte Datensatz, d.h. keine von dem abweichenden Rechnungsangaben nach §§ 14, 14a UStG, handelt es sich bei der Bilddatei um eine inhaltlich identisches Mehrstück des strukturierten Datensatzes.

(vgl. BMF-Schreiben vom 15.10.2024, a.a.O., Rz. 32 und Abschn. 14c.1 Abs. 4 UStAE).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Vor diesem Hintergrund ist es unschädlich, wenn die Datei zu einer E-Rechnung mehrfach übersandt wird, solange es sich um dieselbe Rechnung handelt und die Übermittlung nur als inhaltlich identisches Mehrstück erfolgt (vgl. BMF-Schreiben vom 15.10.2024, a.a.O., Rz. 39 und Abschn. 14c.1 Abs. 4 UStAE).

ABER: Vorsicht bei Abweichungen

Enthält der Bildteil dagegen abweichende Rechnungsangaben (z.B. aufgrund manipulativer Eingriffe eine andere Leistungsbeschreibung oder einen abweichenden Umsatzsteuerbetrag), stellt er ggf. eine weitere (sonstige) Rechnung dar, für die die Voraussetzungen des § 14c UStG zu prüfen sind.

Dabei werden technisch begründete geringfügige Abweichungen, konkretisierende oder ergänzende Informationen (z. B. aus Gründen der Darstellung verkürzte Leistungsbeschreibung oder Rundungsdifferenzen) nicht beanstandet, wenn der Charakter als inhaltlich identisches Mehrstück nicht verloren geht.

Ein Vorsteuerabzug ist auch in diesen Fällen nur aus dem strukturierten Rechnungsteil möglich.

(BMF-Schreiben vom 15.10.2024, a.a.O., Rz. 32).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Offenbar geht das BMF davon aus, dass stets die geänderte Bilddatei die § 14c-Rechnung sein muss.

U.E. ist dies unzutreffend, weil der Bildteil durchaus richtig sein kann, wenn darin keine unrichtige Steuer ausgewiesen wird. In diesem Fall ist u.E. die XML-Datei eine „§ 14c-Rechnung“, wenn diese unrichtig ist.

8. Im Märzen der Berater: 5. VZ zur Vermeidung von Nachteilen

8.1. Grundsätze

Festsetzung von Vorauszahlungen allgemein

Das Finanzamt kann bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden 15. Kalendermonats (= Ende März) die Vorauszahlungen an die Einkommensteuer anpassen, die sich für den Veranlagungszeitraum voraussichtlich ergeben wird (→ 23 Monate = Ende November, wenn Einkünfte aus LuF bei der erstmaligen Steuerfestsetzung die anderen Einkünfte voraussichtlich überwiegen werden).

Dabei sind Vorauszahlungen gemäß § 37 Abs. 5 EStG nur festzusetzen, wenn sie mindestens 400 € im Kalenderjahr und mindestens 100 € für einen Vorauszahlungszeitpunkt betragen.

Erhöhung bereits festgesetzter Vorauszahlungen

Bereits festgesetzte Vorauszahlungen sind gem. § 37 Abs. 5 S. 2 EStG nur zu erhöhen, wenn sich der Erhöhungsbetrag im Fall von nachträglichen Vorauszahlungen auf mindestens 5.000 € und für den Fall der Erhöhung der laufenden Vorauszahlungen auf mindestens 100 € für einen Vorauszahlungszeitpunkt beläuft.

8.2. „Corona-Frist“ für die Anpassung von Vorauszahlungen

Als eine Folgeänderung zur Verlängerung der Erklärungsfristen wurde auch die Frist zur Anpassung von Vorauszahlungen nach § 37 Abs. 3 EStG verlängert. Hierzu wurde § 52 Abs. 35d EStG geändert:

	2020	2021	2022	2023	2024
Stpfl. ohne LuF	30.09.2022	30.09.2023	31.08.2024	30.06.2025	31.05.2026
Stpfl. mit überwiegend LuF	31.05.2023	31.05.2024	30.04.2025	28.02.2026	31.01.2027

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Zur Vermeidung der Vollverzinsung gem. § 233a AO bei sich abzeichnenden Steuernachzahlungen, kann ein Antrag auf Festsetzung einer nachträglichen Vorauszahlung sinnvoll sein.

8.3. Vermeidung der Vollverzinsung

Rechtzeitige Antragsstellung

Der Anpassungs-/Erhöhungsantrag muss so rechtzeitig gestellt werden, dass das Finanzamt noch vor Ablauf der Frist handeln und die Einkommensteuer-VZ anpassen kann (BFH vom 10.07.2002, X R 65/96, BFH/NV 2002 S. 1567).

Beispiel:

Himmelhuber's Einkommensteuerbescheid 2023 wurde bisher noch nicht von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. Er erwartet eine Nachzahlung auf die Einkommensteuer i.H.v. 6.500 €.

Lösung

Himmelhuber kann innerhalb des Anpassungszeitraums gem. § 37 Abs. 3 S. 3 EStG einen Antrag auf Anpassung/Erhöhung der Vorauszahlungen stellen. Der Anpassungszeitraum korrespondiert mit Karenzzeitraum des § 233a Abs. 2 AO.

Vermeidung der Vollverzinsung durch freiwillige Vorauszahlungen

Leistet der Steuerpflichtige vor Ablauf der Karenzzeit eine freiwillige Zahlung, ist dies als Antrag auf Anpassung der bisher festgesetzten Vorauszahlungen anzusehen.



§ 233a Abs. 8 AO

(8) ¹Zinsen auf einen Unterschiedsbetrag zuungunsten des Steuerpflichtigen (Nachzahlungszinsen) sind entweder nicht festzusetzen oder zu erlassen, soweit Zahlungen oder andere Leistungen auf eine später wirksam gewordene Steuerfestsetzung erbracht wurden, die Finanzbehörde diese Leistungen angenommen und auf die festgesetzte und zu entrichtende Steuer angerechnet hat. Absatz 3 Satz 4 ist hierbei entsprechend anzuwenden. ²Soweit Nachzahlungszinsen aufgrund einer Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung nach Absatz 5 Satz 3 zweiter Halbsatz entfallen, mindert sich der Zinsverzicht nach Satz 1 entsprechend. ³Die §§ 163 und 227 bleiben unberührt.

Mit der Einführung dieser Regelung hat der Gesetzgeber die ständige BFH-Rechtsprechung ins Gesetz übernommen (vgl. BFH-Urteile vom 11.07.1996, V R 18/95, BStBl. II 1997 S. 259, vom 26.01.2000, IX R 11/96, BFH/NV 2000 S. 1177, vom 06.11.2002, V R 75/01, BStBl. II 2003 S. 115 und BFH-Beschluss vom 30.10.2001, X B 147/01, BFH/NV 2002 S. 505).

Auch eine freiwillige Zahlung nach Ablauf der Karenzzeit auf die Steuerschuld „unterbricht“ den Zinslauf gemäß § 233a AO.

Die Unterbrechung des Zinslaufs tritt bereits ab dem Tag der Zahlung ein.

(→ BFH-Urteil vom 31.05.2017, I R 92/15, BStBl. II 2019 S. 14)

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Werden freiwillige Vorauszahlungen auf die Steuerschuld vor Festsetzung erbracht und dadurch die Steuerschuld insgesamt erfüllt, sind zwar Zinsen festzusetzen, die Erhebung von Nachzahlungszinsen ab Eingang der freiwilligen Leistung ist jedoch sachlich unbillig. Hierbei sollte eine Tilgungsbestimmung durch den Steuerpflichtigen erfolgen (z.B. ESt 2022).

Rückerstattung der freiwilligen Vorauszahlungen durch das Finanzamt

Erstattet das Finanzamt eine freiwillige Vorauszahlung des Steuerpflichtigen mangels Sollstellung in dessen Steuerkonto zurück, muss dieser nach Auffassung der Finanzverwaltung das Finanzamt auf den Fehler aufmerksam machen und die erstattete Vorauszahlung **unverzüglich an das Finanzamt zurück überweisen**, damit die Zinsen aus Billigkeitsgründen erlassen werden können (vgl. AEAO zu § 233a AO, Tz. 70.1.3).

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Damit stellt sich die Finanzverwaltung in einem **Nichtanwendungserlass** gegen den BFH, der lediglich die Bereithaltung des Betrags auf einem Girokonto zur sofortigen Rückzahlung für einen Billigkeitserlass ausreichend hält (BFH-Urteil vom 25.11.1997, IX R 28/96, BStBl. II 1998 S. 550).

8.4. Auswirkung auf Verspätungszuschläge mit Beispielen**Grundstruktur des § 152 AO**

Abs. 1	"kann"-Regelung: weiterhin Ermessensausübung möglich
Abs. 2	"muss"-Regelung: kein Ermessen der Finanzbehörde
Abs. 3	Ausnahmen zur "muss"-Regelung des Abs. 2

Verspätungszuschlag im Fall der Nachzahlung

In Nachzahlungsfällen kommt es durch die Neuregelung des § 152 Abs. 2 AO zu einer bindenden Festsetzung eines Verspätungszuschlags.

Das Finanzamt hat im Vergleich zur Vorgängerregelung kein Entschließungsermessen dahingehend mehr, ob ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden soll oder nicht.

Die Höhe des Verspätungszuschlags richtet sich grundsätzlich nach § 152 Abs. 5 AO (siehe folgende Berechnungsbeispiele).

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Vor dem Hintergrund der bindenden Festsetzung von Verspätungszuschlägen in Nachzahlungsfällen ist zu prüfen, ob Nachzahlungsfälle nicht durch Anträge auf „5.VZ“ vermieden werden sollten.

Verspätungszuschlag im Fall der Erstattung oder bei „Nullfällen“

In Erstattungsfällen (§ 152 Abs. 3 Nr. 3 AO) und bei einer Steuerschuld von 0 EUR (§ 152 Abs. 3 Nr. 2 AO) besteht seitens des Finanzamts (nach wie vor) ein Entschließungsermessen zur Festsetzung des Verspätungszuschlags und keine Verpflichtung, da § 152 Abs. 2 AO in diesen Fällen nicht anwendbar ist.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Vor dem Hintergrund, dass der Verspätungszuschlag, der im Ermessen des Finanzamts steht nicht maschinell festsetzt wird und eine personelle Bearbeitung erfordert, bleibt mit Spannung abzuwarten, inwieweit die Finanzverwaltung von der Möglichkeit der Festsetzung von Verspätungszuschlägen in Erstattungs- und/oder „Nullfällen“ Gebrauch machen wird.

Beispiel 1: (Nachzahlung)

A (Pflichtveranlagung) beauftragt Steuerberater B mit der Erstellung der ESt-Erklärung für 2022. Die Kanzlei des B ist aufgrund der „Corona-Bugwelle“ nach wie vor erheblich überlastet. Die Steuererklärung wird erst am 05.09.2024 abgegeben.

Das Finanzamt setzt die Steuer auf 25.000 € fest. Aufgrund der festgesetzten Vorauszahlungen von 15.000 € ergibt sich eine Nachzahlung von 10.000 €.

Lösung:

Die Steuererklärung wurde verspätet, also nach dem 31.07.2024, abgegeben.

Nach § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO ist **bindend** ein Verspätungszuschlag festzusetzen.

Die Höhe beträgt nach § 152 Abs. 5 S. 2 1. Alt. AO ebenfalls bindend 0,25% der Nachzahlung je angefangenen Monat, also $2 \times 0,25\% \times 10.000 \text{ €} = 50 \text{ €}$.

Beispiel 2: (Mindestzuschlag)

wie Beispiel 1 mit der Maßgabe, dass die Nachzahlung 3.000 € beträgt.

Lösung:

Die Höhe würde nach § 152 Abs. 5 S. 2 1. Alt. AO 0,25% der Nachzahlung je angefangenen Monat, also $2 \times 0,25\% \times 3.000 \text{ €} = 15 \text{ €}$ betragen.

Vor dem Hintergrund, dass $0,25\% \times 3.000 \text{ €}$ lediglich $7,50 \text{ €}$ ergeben, greift in diesem Fall der Mindestzuschlag gem. § 152 Abs. 5 S. 2 2. Alt. AO i.H.v. 25 € pro angefangenen Monat der Verspätung.

Der Verspätungszuschlag wird i.H.v. 50 € festgesetzt.

Beispiel 3: (Erstattung)

Der durch einen Steuerberater vertretene X gibt über seinen Berater seine Einkommensteuererklärung für 2022 erst am 05.09.2024 und nicht bis zum 31.07.2024 ab. Die ESt wird auf 100.000 € festgesetzt.

X hatte Vorauszahlungen i.H. von 140.000 € geleistet.

Steht die Festsetzung des Verspätungszuschlags im Ermessen des Finanzamts? Wie hoch ist der Verspätungszuschlag?

Lösung:

Die Festsetzung des Verspätungszuschlags steht im **Ermessen** des Finanzamts (§ 152 Abs. 1 AO). § 152 Abs. 2 AO (bindende Festsetzung eines Verspätungszuschlags) kommt nicht zur Anwendung, da ein Erstattungsfall vorliegt und nach § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO deshalb § 152 Abs. 2 AO nicht anwendbar ist.

Die Erstattung beträgt 100.000 € \cdot $140.000 \text{ €} = \cdot$ 40.000 € .

Im Erstattungsfall kommt der Mindestverspätungszuschlag i.H. von 25 € pro angefangenen Monat zur Anwendung.

Der Verspätungszuschlag beträgt daher $2 \times 25 \text{ €} = 50 \text{ €}$.

8.5. Haftungsprävention

Haftung aufgrund von Zinsnachteilen des Mandanten

Der Steuerberater haftet für den Zinsnachteil, wenn er seine Mandanten nicht ungefragt darauf hinweist, dass eine eventuelle Zinslast durch Vorauszahlungen verhindert werden kann (OLG Oldenburg, Urteil vom 02.11.2017, 14 U 21/17).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

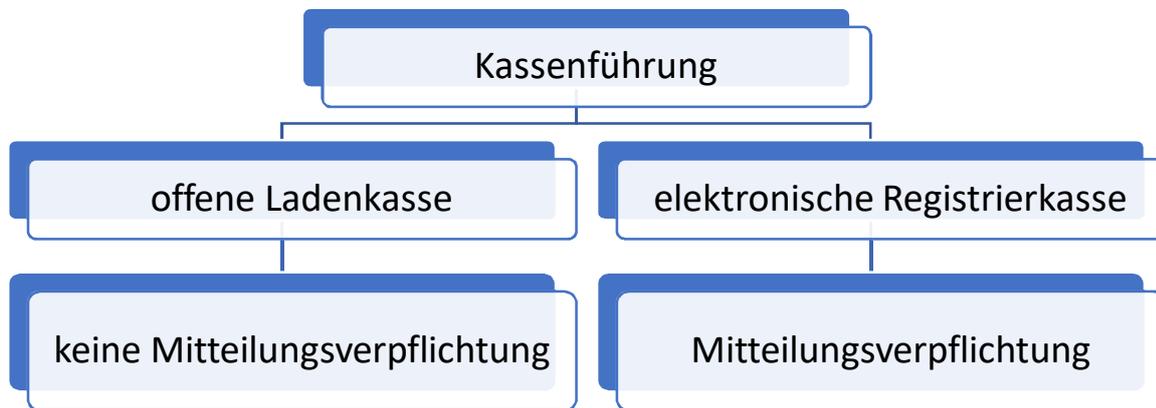
Eine Überzahlung wird ebenfalls verzinst (Erstattungszinsen). Vor diesem Hintergrund kann gemeinsam mit dem Mandanten überlegt werden, ob der Anpassungsantrag über einen höheren Betrag als die Abschlusszahlung gestellt wird, wenn keine adäquate Geldanlage in Sicht ist ☺

Haftung aufgrund von festgesetzten Verspätungszuschlägen

Die Tatsache, dass das Finanzamt im Erstattungsfall einen Verspätungszuschlag nicht zwingend festsetzen muss (Ermessensentscheidung) spricht u.E. auch aus haftungsrechtlichen Gründen dafür, dass Anträge auf „5. VZ“ gestellt werden sollten, um Verspätungszuschläge soweit möglich zu verhindern.

9. Mitteilungsverpflichtung für Kassensysteme

9.1. Grundsätzliches zur Kassenführung im Hinblick auf die Mitteilungsverpflichtung



Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die Mitteilungsverpflichtung besteht nur für in der Praxis eingesetzte elektronische Kassensysteme.

Für offene Ladenkassen besteht die Mitteilungsverpflichtung nicht.

9.2. Elektronische Registrierkasse

9.2.1. Gesetzliche Grundlage in der Abgabenordnung

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 28.12.2016, BGBl I 2016, S. 3152 wurde eine umfassende Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme in § 146a AO, nebst einer Verordnungsermächtigung geschaffen.

Danach müssen **elektronische Aufzeichnungssysteme ab 01.01.2020** mittels einer technischen Sicherheitseinrichtung (**TSE**) vor Manipulationen geschützt sein. Das Gesetz sieht vor, dass die TSE aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle besteht. Die eingesetzte TSE muss durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) zertifiziert sein.

9.2.2. Kassensicherungsverordnung

Mit der Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) vom 26.09.2017, BGBl I 2017, S. 3515 hat das BMF die Anforderungen der Ermächtigungsgrundlage des § 146a Abs. 3 S. 1 AO konkretisiert.

(a) Elektronische Aufzeichnungssysteme

Nach § 146a AO hat derjenige, der aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst, ein elektronisches Aufzeichnungssystem zu verwenden, das jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und anderen Vorgang **einzel**n, **vollständig**, **richtig**, **zeitgerecht** und **geordnet** aufzeichnet.

Nach § 1 Abs. 1 S. 1 KassenSichV sind **elektronische oder computergestützte Kassensysteme und Registrierkassen** elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a Abs. 1 S. 1 AO.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 KassenSichV gelten auch Taxameter (Nr. 1) und Wegstreckenzähler (Nr. 2) als elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a Abs. 1 S. 1 AO

(b) Ausnahmen

Die folgenden technischen Geräte werden gem. § 1 S. 2 KassenSichV ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich ausgenommen und brauchen daher nicht zertifiziert zu werden:

- Fahrscheinautomaten und Fahrscheindrucker (§ 1 S. 2 Nr. 1 KassenSichV)
- Kassen- und Parkscheinautomaten der Parkraumbewirtschaftung sowie Ladepunkte für Elektro- oder Hybridfahrzeuge (§ 1 S. 2 Nr. 2 KassenSichV)
- elektronische Buchhaltungsprogramme (§ 1 S. 2 Nr. 3 KassenSichV)
- Waren- und Dienstleistungsautomaten (§ 1 S. 2 Nr. 4 KassenSichV)
- Geldautomaten (§ 1 S. 2 Nr. 5 KassenSichV)
- Geld- und Warenspielgeräte (§ 1 S. 2 Nr. 6 KassenSichV)

(c) Protokollierung von digitalen Grundaufzeichnungen

Geschäftsvorfälle oder **andere Vorgänge** i.S.d. § 146a Abs. 1 S. 1 AO vom elektronischen Aufzeichnungssystem zu erfassen. § 2 KassenSichV fordert unmittelbar, d. h. zeitgleich, das Starten einer neuen Transaktion. Diese Transaktion hat nach § 2 S. 2 KassenSichV zu enthalten:

- den Zeitpunkt des Vorgangbeginns (§ 2 S. 2 Nr. 1 KassenSichV)
- eine eindeutige und fortlaufende Transaktionsnummer (§ 2 S. 2 Nr. 2 KassenSichV),
- die Art des Vorgangs (§ 2 S. 2 Nr. 3 KassenSichV),
- die Daten des Vorgangs (§ 2 S. 2 Nr. 4 KassenSichV),
- die Zahlungsarten, d.h. bar oder unbar (§ 2 S. 2 Nr. 5 KassenSichV),

- den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung oder des Vorgangsabbruchs (§ 2 S. 2 Nr. 6 KassenSichV),
- einen Prüfwert (§ 2 S. 2 Nr. 7 KassenSichV) sowie
- die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems und die Seriennummer des Sicherheitsmoduls (§ 2 S. 2 Nr. 8 KassenSichV).

Hinweis

Nach Tz. 1.11.1 des AEAO zu § 146a AO sind unter **anderen Vorgängen** Aufzeichnungsprozesse zu verstehen, die nicht durch einen Geschäftsvorfall, sondern *durch andere Ereignisse im Rahmen der Nutzung des elektronischen Aufzeichnungssystems ausgelöst werden* und zur nachprüfaren Dokumentation der zutreffenden und vollständigen Erfassung der Geschäftsvorfälle notwendig sind.

Hierunter fallen beispielsweise Trainingsbuchungen, Sofort-Stornierung eines unmittelbar zuvor erfassten Vorgangs, Belegabbrüche, erstellte Angebote, nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle (z. B. Bestellungen).

- Trainingsbuchungen.
- Sofort-Stornierungen eines unmittelbar zuvor erfassten Vorgangs
- Belegabbrüche
- erstellte Angebote
- nicht abgeschlossenen Geschäftsvorfälle

(d) Speicherung der Grundaufzeichnungen

Alle gem. § 2 KassenSichV zu protokollierenden Vorgänge (Geschäftsvorfälle oder alle anderen Vorgänge) sind gem. § 3 KassenSichV zu speichern:

- Die Datenspeicherung muss vollständig, unverändert und manipulationssicher auf einem nichtflüchtigen Speichermedium erfolgen (§ 3 Abs. 1 KassenSichV)
- Die gespeicherten Geschäftsvorfälle oder anderen Vorgänge müssen als Transaktionen so verkettet werden, dass Lücken in den Aufzeichnungen erkennbar sind (§ 3 Abs. 2 KassenSichV)
- Werden die gespeicherten digitalen Grundaufzeichnungen ganz oder teilweise von einem elektronischen Aufzeichnungssystem in ein externes elektronisches Aufbewahrungssystem übertragen, muss sichergestellt werden, dass die Verkettung erhalten bleibt (§ 3 Abs. 3 KassenSichV)
- Eine Verdichtung (Komprimierung) von Grundaufzeichnungen in einem elektronischen Aufbewahrungssystem ist für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nach § 147 Abs. 3 AO unzulässig, wenn dadurch deren Lesbarkeit nicht mehr gewährleistet ist (§ 3 Abs. 4 KassenSichV)

(e) Einheitliche digitale Schnittstelle

Nach § 4 KassenSichV sind alle Daten aus der Protokollierung gem. § 2 und der Speicherung gem. § 3 für den standardisierten Datenexport aus dem Speichermedium und dem elektronischen Aufbewahrungssystem zur Übergabe an die Finanzverwaltung für Zwecke einer Kassen-Nachschau (§ 146b AO) oder einer Außenprüfung (§§ 193 ff. AO) über eine einheitliche digitale Schnittstelle zur Übergabe an einen mit den vorstehenden Prüfungshandlungen betrauten Amtsträger bereitzustellen.

(f) Zertifizierung durch das BSI

Die technischen Anforderungen an die TSE wurden bisher letztmalig durch das BSI mit BMF-Schreiben vom 29.06.2023, BStBl. I 2023, S. 1075 überarbeitet.

Diese Technischen Richtlinien sind auf der Internetseite des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik veröffentlicht und können dort aufgerufen werden:

- BSI TR-03153 Technische Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme Teil 1: Anforderungen an die Technische Sicherheitseinrichtung, Version 1.1.0,
- BSI TR-03153 Regelung zur übergangsweisen Aufrechterhaltung der gesetzlich erforderlichen Zertifizierung von Technischen Sicherheitseinrichtungen in begründeten Ausnahmefällen Teil 2, Version 1.0.0, https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/Unternehmen-und-Organisationen/Standards-und-Zertifizierung/Technische-Richtlinien/TR-nachThema-sortiert/tr03153/tr03153_node.html,
- BSI TR-03151 Secure Element API (SE API) Part 1: Interface Definition, Version 1.1.0,
- BSI TR-03151 Secure Element API (SE API) Part 2: Interface Mapping, Version 1.1.0, https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/Unternehmen-und-Organisationen/Standards-und-Zertifizierung/Technische-Richtlinien/TR-nachThema-sortiert/tr03151/tr03151_node.html,
- BSI TR-03145 Secure CA Operation Part 5: Specific requirements for a Public Key Infrastructure for Technical Security Systems, Version 1.0.1, https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/Unternehmen-und-Organisationen/Standards-und-Zertifizierung/Technische-Richtlinien/TR-nachThema-sortiert/tr03145/TR-03145_node.html
- BSI TR-03116 Kryptographische Vorgaben für Projekte der Bundesregierung Teil 5 - Anwendungen der Secure Element API, Stand 2023. https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/Unternehmen-und-Organisationen/Standards-und-Zertifizierung/Technische-Richtlinien/TR-nachThema-sortiert/tr03116/TR-03116_node.html

Der NAUTILUS|tipp

Die Vorgaben des BSI wenden sich an die Hersteller von Kassensystemen.

Die Kassenhersteller müssen ihre Systeme vom BSI zertifizieren lassen, damit diese Systeme den gesetzlichen Vorgaben entsprechen.

(g) Problem: Nicht aufrüstbare Altkassen

Nicht mit einer TSE aufrüstbare Altkassen dürfen nach Auffassung der Finanzverwaltung nur noch bis zum **31.12.2022** eingesetzt werden.

(h) ABER: Keine generelle Schätzungsbefugnis bei manipulierbaren Altkassen laut Bundesfinanzhof**Problemstellung**

1. In welchem Zeitpunkt ist bei einer Einnahmen-Überschussrechnung der Erlös zu erfassen, wenn der Kunde zur Bezahlung einen Gutschein hingibt, auf den der Gutscheinaussteller erst zu einem späteren Zeitpunkt Zahlung leistet?
2. Setzt die Ordnungsmäßigkeit eines Tagesendsummenbons (Z1-Bon) voraus, dass dort auch der Stand des Grand-Total-Speichers und die Höhe der Vortagesumsätze ausgedruckt werden?

Sachverhalt

Im vorliegenden Streitfall wurde beim Restaurantbetreiber eines Asia-Restaurants festgestellt, dass er in den Streitjahren Umsätze im erheblichen Maße aus Außer-Haus-Verkäufen erzielte. Er nutzte seit Jahren eine elektronische Registrierkasse des Modells SKS TS 400, welche in den Jahren 1987 bis 2002 vertrieben worden ist. Der Gewinn wurde durch Einnahmen-/Überschussrechnung ermittelt. An den Öffnungstagen konnte der Kläger fortlaufende Z1-Bons vorlegen. Außerdem hat er in dem täglich erstellten Kassenabrechnungsformular eine Aufteilung nach Zahlungswegen, d. h. nach Bar- oder Kartenzahlung vorgenommen.

Die Finanzverwaltung ging davon aus, dass die vorliegende Änderungsmöglichkeit aufgrund des in den 80iger Jahren entwickelten Software als besonders schwerwiegender Mangel für eine Vollschätzung zugrunde zu legen ist. Die Vollschätzung führt im Ergebnis zur Vervierfachung des bisher erzielten Umsatzes. Das wurde insbesondere deswegen begründet, da kein lückenloser Tagesauszug bezogen auf den Z1-Bon vorlag und das Ganze durch entsprechende Code-Eingaben verändert werden konnte. Die vom Finanzgericht beauftragten Sachverständigen kamen zum Ergebnis, dass die Manipulationsmöglichkeit gegeben sei, aber eine tatsächliche Manipulation der Kasse vom Steuerpflichtigen nicht vorgenommen worden ist.

BFH-Urteil vom 28.11.2023, X R 3/22, DStR 2024, S. 860Leitsätze:

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

Erläuterung

Die Finanzverwaltung führte im vorliegenden Streitfall eine Vollschätzung durch und hat im Ergebnis die Gewinnermittlung des Steuerpflichtigen vollständig verworfen, weil diese mit erheblichen Mängeln belastet sei. Das Gewicht der Mängel ist nach Meinung des BFH's aber nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und dem Vertrauensschutzgrundsatz im Einzelfall zu prüfen und ggf. mit einem geringeren Maße zu versehen. Das gilt insbesondere solange Kassensysteme für die Zeit und Nutzung bereits verbreitet waren und allgemein akzeptiert waren.

Hinweis I

Das in Rede stehende Kassensystem ist seit dem Jahr 1987 im Umlauf. Eine entsprechende Beanstandung seitens der Finanzverwaltung ist bisher nicht vorgenommen worden.

Elektronische Kassensysteme mit einfacher Bauart mit Funktion und einfacher Programmierungsmöglichkeit sind grundsätzlich zulässig, allerdings muss die entsprechende Bedienungsanleitung dokumentiert sein. Änderungen an der Einstellung der Kasse durch den Steuerpflichtigen sind zu dokumentieren bzw. nachzuweisen (vgl. BFH-Urteil vom 25.03.2015, X R 20/13, a.a.O.).

Die Richter stellten ganz deutlich heraus, dass dieses in Rede stehende Kassensystem SKS TS 400 objektiv manipulierbar war und nicht den Anforderungen des § 145 Abs. 2 AO entsprach. Dafür sprach insbesondere der Umstand, dass der GT1 Speicher beliebig veränderbar war, ohne dass eine entsprechende Dokumentation der Änderungsmöglichkeit vorlag. Dies stellt einen, nach Meinung der Richter, besonders schwerwiegenden Mangel eines objektiv manipulierbaren Kassensystems dar. Aber im Rahmen der Prüfung ist mit einfließen zu lassen, ob dieses Kassensystem tatsächlich manipuliert worden ist und wie groß die Wahrscheinlichkeit einer solchen Manipulierbarkeit nun anzunehmen ist.

Hinweis II

Die vorliegende Altkasse ist spätestens seit dem 01.01.2020 unzulässig. Diese Unzulässigkeit allein rechtfertigt noch nicht eine entsprechende Schätzung, hier muss auch nach Meinung des BFH's gegengehalten werden, dass die Finanzverwaltung über Jahre hinweg, dieses System anerkannt hat.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Fazit:

Es handelt sich u. E. um ein sehr wichtiges entscheidendes Urteil, weil der BFH zum ersten Mal die Gewichtung mit Vertrauensschutzaspekten in die Frage der Schätzung mit einbezogen hat.

9.2.3. Mitteilungspflichten an das Finanzamt

Wann muss gemeldet werden?

Elektronische Aufzeichnungssysteme müssen gem. § 146a Abs. 4 S. 1 und 2 AO **innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme** an das zuständige Finanzamt gemeldet werden.

Das Mitteilungsverfahren steht seit dem 01.01.2025 zur Verfügung.

Alle vor dem 01.07.2025 angeschafften, zertifizierten Kassen sind dem Finanzamt bis zum 31.07.2025 zu melden.

Ab dem 01.07.2025 angeschaffte elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 1 Abs. 1 S. 1 KassenSichV sind innerhalb eines Monats nach Anschaffung mitzuteilen.

Dies gilt ebenfalls für ab dem 01.07.2025 außer Betrieb genommene elektronische Aufzeichnungssysteme.

Es ist zu beachten, dass bei der Mitteilung der Außerbetriebnahme elektronischer Aufzeichnungssysteme vorher die Anschaffung mitzuteilen ist.

(BMF-Schreiben vom 28.06.2024, BStBl. I 2024, S. 1063).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Ergänzend weist das BMF auf Folgendes hin:

- Elektronische Aufzeichnungssysteme, die vor dem 01.07.2025 endgültig außer Betrieb genommen wurden und im Betrieb nicht mehr vorgehalten werden, sind nur mitzuteilen, wenn die Meldung der Anschaffung des elektronischen Aufzeichnungssystems zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgt ist.
- Bei jeder Mitteilung sind stets alle elektronischen Aufzeichnungssysteme einer Betriebsstätte in der einheitlichen Mitteilung zu übermitteln.
- Nicht angeschaffte (z.B. gemietete oder geleaste) elektronische Aufzeichnungssysteme stehen angeschafften elektronischen Aufzeichnungssystemen gleich.

Was muss gemeldet werden?

Nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz ist dem zuständigen Finanzamt durch Datenfernübertragung Folgendes mitzuteilen:

- Name des Steuerpflichtigen (§ 146a Abs. 4 Nr. 1 AO)
- Steuernummer des Steuerpflichtigen (§ 146a Abs. 4 Nr. 2 AO)
- Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (§ 146a Abs. 4 Nr. 3 AO)
- Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems (§ 146a Abs. 4 Nr. 4 AO)
- Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme (§ 146a Abs. 4 Nr. 5 AO)
- Seriennummer des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems (§ 146a Abs. 4 Nr. 6 AO)
- Datum der Anschaffung des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems (§ 146a Abs. 4 Nr. 7 AO)
- Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems (§ 146a Abs. 4 Nr. 8 AO)

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Vorstehendes gilt für EU-Taxameter und Wegstreckenzählern entsprechend.

II. Aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung (EuGH, BVerfG und BFH)

1. BVerfG: Höhe des Kinderfreibetrags im Jahr 2014

Problemstellung

Verletzt die Bestimmung der Höhe des Kinderfreibetrages in § 32 Abs. 6 EStG für den Veranlagungszeitraum 2014 Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 GG sowie Art. 1 Abs. 1 GG i.V. mit dem Sozialstaatsgebot des Art. 20 Abs. 1 GG?

Argumente für die Verfassungswidrigkeit

Der Vorlagebeschluss des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 02.12.2016, 7 K 83/16 stützte sich im Wesentlichen auf zwei Kernüberlegungen

- ↪ Das Existenzminimum eines erwachsenen Kindes muss genauso hoch bemessen sein, wie das Existenzminimum eines „normalen“ Erwachsenen.
- ↪ Der Kinderfreibetrag 2014 ist ausgehend vom Neunten Existenzminimumbericht um jährlich 72 € zu niedrig bemessen.

BVerfG-Beschluss vom 05.09.2024, 2 BvL 3/17, NWB 2024, S. 2834

Die Vorlage ist unzulässig.

- ↪ **Die Ausführungen** im Vorlagebeschluss **verfehlen bereits ihrer Struktur nach die Anforderungen, die an eine nachvollziehbare Darlegung der Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit** der betroffenen Rechtsnorm **zu stellen sind**. Die Ausführungen (.....) stehen weitgehend beziehungslos nebeneinander und erweisen sich als lückenhaft. Insbesondere wird weder der herangezogene verfassungsrechtliche Maßstab nachvollziehbar dargelegt noch werden die behaupteten Verfassungsverstöße ausgehend von diesem oder von einem anderen verfassungsrechtlichen Maßstab in sich stimmig hergeleitet. Für keinen der vom vorlegenden Gericht angenommenen Verfassungsverstöße lässt sich dem Vorlagebeschluss eine in sich schlüssige, zusammenhängende und damit insgesamt nachvollziehbare Begründung entnehmen (Tz 35).
- ↪ **Jenseits dieser** dem Vorlagebeschluss **bereits anhaftenden strukturellen Mängel** bezüglich einer nachvollziehbaren Darlegung der von ihm angenommenen Verfassungswidrigkeit **lassen die** seitens des vorlegenden Gerichts im Kern **erhobenen verfassungsrechtlichen Einwendungen** (.....) **nicht erkennen, dass es die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift hinreichend sorgfältig geprüft** hat (Tz. 39).
- ↪ Das vorliegende Gericht befasst sich wiederholt mit den im Neunten Existenzminimumbericht niedergelegten Erwägungen und versucht ausgehend von diesen, die Verfassungswidrigkeit des Kinderfreibetrags 2014 zu begründen. (.....). Es erörtert jedoch bereits nicht, weshalb es überhaupt auf die dort niedergelegten Erwägungen ankommen sollte. Dergleichen ist auch nicht ersichtlich (Tz. 40).

Kommentar der unterlegenen Klägerin

Rechtsschutzverweigerung an oberster Stelle auf niedrigstem Niveau

Nach fast acht Jahren des Nachdenkens hat das BVerfG im Verfahren 2 BvL 3/17 mitgeteilt, dass es den Vorlagebeschluss des FG Niedersachsen vom 2.12.2016 (Az. 7 K 83/16) in meinem konkreten Fall als unzulässig ansieht. **Statt über die Verfassungswidrigkeit der Kinderfreibeträge zu entscheiden, zerlegt das BVerfG den Vorlagebeschluss und bezieht die Finanzrichter der juristischen Inkompetenz.**

Nachfolgend ein paar Beispiele (Hervorhebungen nur hier):

☞ „Die Ausführungen [...] stehen weitgehend beziehungslos nebeneinander und erweisen sich als lückenhaft. [...] Für keinen der vom vorlegenden Gericht angenommenen Verfassungsverstöße lässt sich dem Vorlagebeschluss eine in sich schlüssige, zusammenhängende und damit insgesamt nachvollziehbare Begründung entnehmen.“ (Tz. 35)

☞ „Jenseits dieser dem Vorlagebeschluss bereits anhaftenden strukturellen Mängel bezüglich einer nachvollziehbaren Darlegung der von ihm angenommenen Verfassungswidrigkeit lassen die erhobenen verfassungsrechtlichen Einwendungen [...] auch nicht erkennen, dass es die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift hinreichend sorgfältig geprüft hat.“ (Tz. 39)

Das klingt nach „Setzen, 6“ und wie eine Abrechnung mit dem 7. Senat des FG Niedersachsen. Bei der Berechnung der Kinderfreibeträge ist zu beachten, dass Kinder im Steuerrecht Kinder bis zum 25. Lebensjahr sind. Bei der Festlegung der Höhe der Kinderfreibeträge werden aber nur drei statt vier Altersgruppen berücksichtigt: Kleinkinder, Schulkinder und Jugendliche bis 18. Ausgerechnet die „teuren“ Kinder im Studium, für welche viel mehr Geld aufzuwenden ist, gehen nicht in die Durchschnittsberechnung ein.

Meine Meinung dazu: „Setzen, 6“ an den Gesetzgeber und an seine politischen Karlsruher Marionettenrichter! Es liegt auf der Hand, dass das Existenzminimum eines erwachsenen Kindes genauso hoch ist wie das eines „normalen“ Erwachsenen.

Es wäre wünschenswert, wenn sich der 7. Senat in seiner jetzigen Besetzung mit der für den Vorlagebeschluss federführenden Vorsitzenden Richterin a. D. Georgia Gascard solidarisiert und erneut vorlegt. **Ich befürchte nur, dass die Tonart der Entscheidung für alle Finanzrichter eher demotivierend denn ein Ansporn ist.**

Vorläufig hinsichtlich der Kinderfreibeträge sind übrigens alle Steuerbescheide seit 2001 — und das BVerfG drückt sich seit mehr als zwei Jahrzehnten vor einer Entscheidung in der Sache ... Rechtsstaat ade!

(Reina Becker, Steuerberaterin, Westerstede, steuertip 42/24, S. 2)

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

In einer weiteren Besprechung dieser Entscheidung wird vermutet, dass der derzeit nicht mit Steuerrechtlern besetzte 2. Senat am BVerfG mit der Vorlagefrage schlicht überfordert gewesen sein könnte (vgl. zu der gesamten Entscheidung des BVerfG sehr instruktiv: Haupt, Dr. Heiko, DStR 2025, S. 73 ff.).

PS: ...und so weiß bislang niemand wirklich, ob die Höhe des Kinderfreibetrags 2014 ff. nun verfassungsgemäß ist oder nicht 😞.

2. Steuerfreiheit von Aufstockungsbeträgen nach dem Altersteilzeitgesetz

Problemstellung

Die steuerliche Behandlung von Aufstockungsbeträgen im Rahmen der Altersteilzeit wirft insbesondere die Frage auf, ob die Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 28 EStG auch dann gilt, wenn die Auszahlung nach Beendigung der Altersteilzeit erfolgt. Strittig ist, ob das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen des § 2 AltTZG zum Zeitpunkt des Zuflusses erforderlich ist oder ob auf den Zeitraum der Altersteilzeit abzustellen ist.

Sachverhalt

Der Steuerpflichtige war in einem Altersteilzeitmodell tätig, in dem er neben seinem regulären Entgelt einen Aufstockungsbetrag von 40 % erhielt. Dieser Aufstockungsbetrag wurde nach § 3 Nr. 28 EStG steuerfrei behandelt. Nach Beendigung der Altersteilzeit und Eintritt in den Ruhestand erhielt der Steuerpflichtige einen weiteren Aufstockungsbetrag im Rahmen eines Bonusprogramms. Das Finanzamt erkannte die Steuerfreiheit dieses nachträglich zugeflossenen Betrags nicht an, da der Steuerpflichtige zum Zuflusszeitpunkt nicht mehr in Altersteilzeit war.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage des Steuerpflichtigen statt und stellte fest, dass die Steuerfreiheit der Aufstockungsbeträge nicht an den Zuflusszeitpunkt, sondern an den Zeitraum der Altersteilzeit anknüpfe. Das Finanzamt legte Revision ein.

BFH-Beschluss vom 24.10.2024, VI R 4/22; BFH/NV 2025, S. 202

Leitsatz:

Wird das Entgelt für die Altersteilzeitarbeit aufgestockt, steht der Steuerfreiheit des Aufstockungsbetrags nach § 3 Nr. 28 des Einkommensteuergesetzes nicht entgegen, dass sich der Steuerpflichtige bei dessen Zufluss nicht mehr in Altersteilzeit befindet.

Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die Revision des Finanzamts zurück und bestätigte das Urteil des FG. Nach Auffassung des BFH ist die Steuerfreiheit des Aufstockungsbetrags nach § 3 Nr. 28 EStG nicht an den Zuflusszeitpunkt gebunden. Maßgeblich ist vielmehr der Zeitraum, für den der Aufstockungsbetrag geleistet wurde. Da die Zahlung auf eine während der Altersteilzeit erworbene Anwartschaft zurückgeht, bleibt sie steuerfrei.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Die Entscheidung stellt klar, dass die Steuerfreiheit von Aufstockungsbeträgen nach § 3 Nr. 28 EStG nicht von der steuerlichen Stellung des Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt des Zuflusses abhängt, sondern vielmehr von der Periode, in der die Altersteilzeit geleistet wurde. Dies hat folgende praxisrelevante Konsequenzen:

- **Zukunftssicherheit für Steuerpflichtige:** Arbeitnehmer, die im Rahmen der Altersteilzeit zusätzliche Aufstockungsbeträge erhalten, können sich auf die Steuerfreiheit dieser Beträge verlassen, auch wenn die Auszahlung erst nach Beendigung der Altersteilzeit erfolgt.
- **Abgrenzung zu anderen Lohnbestandteilen:** Erfolgsabhängige Bonuszahlungen, die auf während der Altersteilzeit erbrachte Leistungen zurückgehen, können ebenfalls steuerfrei sein. Voraussetzung ist, dass sie als Bestandteil des Altersteilzeitentgelts vereinbart wurden.
- **Handlungsbedarf für Arbeitgeber:** Unternehmen sollten sicherstellen, dass ihre Altersteilzeitmodelle und Bonusprogramme entsprechend ausgestaltet sind, um steuerliche Nachteile für Arbeitnehmer zu vermeiden.

Die Entscheidung schafft somit Rechtssicherheit für Steuerpflichtige und Arbeitgeber und betont die Notwendigkeit einer periodengerechten Zuordnung von Aufstockungsbeträgen im Rahmen der Altersteilzeit.

3. Periodengerechte Aufteilung einer Leasing-Sonderzahlung

Problemstellung

Wie ist eine bei Abschluss eines Leasingvertrages geleistete Leasingsonderzahlung bei Ansatz der tatsächlichen Kosten für berufliche Fahrten eines Außendienstmitarbeiters als Werbungskosten im Rahmen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG zu behandeln?

Sachverhalt

Willi leaste für seine Tätigkeit als Außendienstmitarbeiter im Dezember 2018 einen Pkw. Hierfür leistete u.a. er eine Leasingsonderzahlung in Höhe von 15.000 € und kaufte einen Satz Reifen für 1.357,31 €.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung machte Willi Fahrtkosten für seine Außentätigkeit als Werbungskosten geltend. Die Ermittlung der Fahrtkosten basierte auf einem Kilometersatz, den Willi im Vorjahr auf der Basis der Fahrleistung ermittelte und im Streitjahr erneut anwendete.

Bei der Ermittlung der Fahrtkosten wurden u.a. die geleisteten Leasingsonderzahlungen für den gesamten Leasingzeitraum und die Aufwendungen für Reifen in vollem Umfang einbezogen.

BFH-Urteil vom 21.11.2024, VI R 9/22, DStRE 2025, S. 178

Leitsätze:

3. **Zur Ermittlung der tatsächlichen Kosten** für sonstige berufliche Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 des Einkommensteuergesetzes **ist eine Leasingsonderzahlung den einzelnen Veranlagungszeiträumen während der Laufzeit des Leasingvertrags zuzuordnen** (Änderung der Rechtsprechung).
4. **Auch andere (Voraus-)Zahlungen**, die sich wirtschaftlich auf die Dauer des Leasingvertrags erstrecken, **sind periodengerecht auf die einzelnen Veranlagungszeiträume während der Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen**.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Der BFH begründet seine Entscheidung wie folgt:

- Die zutreffende Ermittlung des durch die sonstigen beruflichen Fahrten veranlassten Anteils an den jährlichen Gesamtkosten verlangt nicht nur, die Gesamtkosten dem Grunde nach zutreffend zu erfassen, sondern auch, diese Gesamtkosten periodengerecht den jeweiligen Nutzungszeiträumen zuzuordnen (BFH-Urteil vom 03.09.2015, VI R 27/14, BStBl. II 2016, S. 174, Rz 17).

- Bei einer Leasingsonderzahlung handelt es sich um ein vorausgezahltes Nutzungsentgelt, das dem Zweck dient, die Leasingraten während der Gesamtlaufzeit des Leasingvertrags zu mindern. Die Leasingsonderzahlung finanziert daher maßgeblich auch die Nutzung des Fahrzeugs für -im Streitfall- sowohl sonstige berufliche Fahrten als auch Privatfahrten in den Folgejahren (BFH-Urteil vom 12.03.2024, VIII R 1/21, BStBl. II 2024, S. 633, Rz. 26 betreffend betriebliche Fahrten).
- Der auf das Jahr der Zahlung entfallende Anteil einer Leasingsonderzahlung an den tatsächlichen Gesamtaufwendungen für die sonstigen beruflichen Fahrten ist wegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs der Leasingsonderzahlung zu allen Fahrten während des vertraglich bestimmten Leasingzeitraums und des damit vorliegenden multikausalen Veranlassungszusammenhangs im Rahmen einer wertenden Betrachtung typisierend nach dem Verhältnis der auf das jeweilige Jahr entfallenden vollen Monate zum Gesamtleasingzeitraum zu bestimmen.
- Mindert eine **Leasingsonderzahlung** nach dem Leasingvertrag die Höhe der monatlichen Leasingraten über die gesamte Vertragslaufzeit, **ist** sie daher bei der Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für die sonstigen beruflichen Fahrten **unabhängig vom Abflusszeitpunkt linear auf den Vertragszeitraum zu verteilen** (BFH-Urteil vom 12.03.2024, VIII R 1/21, a.a.O., Rz 27).

Beispiel:

Willi leaste für seine Tätigkeit als Außendienstmitarbeiter im Dezember 2018 einen Pkw. Die Laufzeit des Leasingvertrags beträgt 36 Monate (3 Jahre)

Hierfür leistete u.a. er eine Leasingsonderzahlung in Höhe von 15.000 € und kaufte einen Satz Reifen für 1.357,31 €.

Lösung

Nach der Rechtsprechung des BFH muss Willi die Leasingsonderzahlung und die Aufwendungen für den Satz Reifen in Höhe von insgesamt 16.357,31 € (15.000,00 € + 1.357,31 €) auf die 36 Monate Laufzeit des Leasingvertrags verteilen:

2018:	454,37 €	(16.357,31 × 1/36)
2019:	5.452,44 €	(16.357,31 × 12/36)
2020:	5.452,44 €	(16.357,31 × 12/36)
2021:	4.998,06 €	(16.357,31 × 11/36)

4. Werbungskostenabzug für Fahrten zur Uni

Problemstellung

Unter welchen Voraussetzungen wird die Bildungseinrichtung (hier: Fernuniversität) „zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme“ aufgesucht (hier: Abgrenzungskriterien gemäß Tz. 34 des BMF-Schreibens vom 25.11.2020, BStBl. I 2020, S. 1228, nach denen ein während einer Erwerbslosigkeit durchgeführtes Studium – unabhängig von dem zeitlichen Umfang des Studiums – stets als Vollzeitmaßnahme angesehen werden muss)?

Sachverhalt

Kevin-Justin und Lisa-Marie sind für das Jahr 2017 zusammen veranlagte Eheleute.

Kevin-Justin belegte einen Studiengang an der Fernuniversität Hagen und war ausweislich der Studienbescheinigungen als Teilzeitstudent eingeschrieben.

Bei dem Studium handelte es sich um ein Zweitstudium, da Kevin-Justin im Jahr 2008 bereits ein Erststudium erfolgreich abgeschlossen hatte. In einem Beschäftigungsverhältnis stand Kevin-Justin im Jahr 2017 nicht. Laut Website der Fernuniversität Hagen zeichnen sich Teilzeitstudiengänge dadurch aus, dass diese überwiegend berufsbegleitend in einem zeitlichen Umfang von etwa 20 Stunden wöchentlich ausgeübt werden, wohingegen der zeitliche Umfang beim Vollzeitstudium 40 Stunden pro Woche beträgt.

In ihrer Einkommensteuererklärung machten Kevin-Justin und Lisa-Marie bei Kevin-Justins Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Aufwendungen für 29 Hin- und Rückfahrten zwischen Wohnung und der Fernuniversität Hagen basierend auf den Reisekostengrundsätzen i.H.v. 4.819,80 € als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt ging von einem Vollzeitstudium aus und berücksichtigte die Fahrtkosten im Einkommensteuerbescheid nur unter Anwendung der Entfernungspauschale, da es sich bei der Universität um die erste Tätigkeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 4 S. 8 EStG handle.

BFH-Urteil vom 24.10.2024, VI R 7/22, DStR 2025, S. 201

Leitsatz:

*Ein **Vollzeitstudium** im Sinne des § 9 Abs. 4 Satz 8 des Einkommensteuergesetzes liegt nur vor, wenn das Studium **nach der Studienordnung darauf ausgelegt ist, dass sich die Studierenden diesem --vergleichbar einem vollbeschäftigten Arbeitnehmer-- zeitlich vollumfänglich widmen müssen.***

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Der BFH tritt in seiner Urteilsbegründung der pauschalen Annahme der Finanzverwaltung zu einem Vollzeitstudium entgegen:

- Von einem Vollzeitstudium ist auszugehen, wenn das Studium nach den Ausbildungsbestimmungen (hier Studienordnungen) insgesamt etwa 40 Wochenstunden erfordert beziehungsweise im Durchschnitt pro Semester 30 ECTS-Leistungspunkte (Creditpoints) vergeben werden.

- Ist das Studium nach der jeweiligen Studienordnung hingegen darauf ausgerichtet, dass die Studierenden für die Erbringung der vorgeschriebenen Studienleistungen nur einen Teil ihrer Arbeitszeit aufwenden müssen, liegt ein Teilzeitstudium vor.
- Ob die Studierenden daneben in einem Beschäftigungsverhältnis stehen oder anderweitig erwerbstätig sind, ist für die steuerrechtliche Einordnung eines Studiums als Teilzeitstudium unerheblich.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Werbungskosten liegen grundsätzlich auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige gegenwärtig noch keine Einnahmen erzielt. Dann sind die Aufwendungen als **vorab entstandene Werbungskosten** abziehbar, wenn sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (BFH-Urteile vom 17.05.2017, VI R 1/16, BStBl. II 2017, S. 1073, Rz 26 und vom 14.05.2020, VI R 3/18, BStBl. II 2021, S. 302, Rz 19).

Demgemäß sind sämtliche beruflich veranlassten Aufwendungen, die im Rahmen einer Zweitausbildung (Berufsausbildung oder Studium) anfallen, als (vorab entstandene) Werbungskosten abziehbar.

Hierzu gehören nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a EStG auch die Fahrtkosten zur Ausbildungsstätte. Diese sind jedoch nach § 9 Abs. 4 S. 8 Hs. 2 EStG nur bei vollzeitigen Bildungsmaßnahmen/Vollzeitstudien auf den Ansatz der Entfernungspauschale begrenzt.

Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung

Ein Vollzeitstudium oder eine vollzeitige Bildungsmaßnahme soll nach **Auffassung der Finanzverwaltung** insbesondere dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige im Studium oder in der Bildungsmaßnahme für einen Beruf ausgebildet wird und daneben entweder

- **keiner Erwerbstätigkeit nachgeht** oder
- **während der gesamten Dauer des Studiums** oder der Bildungsmaßnahme eine Erwerbstätigkeit mit **durchschnittlich bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit** oder in Form eines **geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses i.S.d. §§ 8 und 8a SGB IV** ausübt.

(BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl. I 2020, S. 1228, Rz. 34)

5. Arbeitslohn bei schenkweiser Übertragung von Gesellschaftsanteilen an leitende Mitarbeiter

Problemstellung

Die steuerliche Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von Gesellschaftsanteilen an leitende Mitarbeiter im Rahmen einer Unternehmensnachfolge ist ein vielschichtiges Thema. Insbesondere stellt sich die Frage, ob eine solche Zuwendung als Arbeitslohn im Sinne des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu qualifizieren ist. Das BFH-Urteil vom 20. November 2024 (VI R 21/22) hatte zu entscheiden, ob die schenkweise Übertragung von GmbH-Anteilen an leitende Mitarbeiter zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt oder ob diese Zuwendung in einem anderen Zusammenhang, insbesondere im Rahmen der Unternehmensnachfolge, erfolgt.

Sachverhalt

Im Streitfall wurden Anteile an einer GmbH von den beiden bisherigen Gesellschaftern unentgeltlich auf leitende Mitarbeiter und den Sohn eines der Gesellschafter übertragen. Hintergrund der Anteilsübertragung war die Regelung der Unternehmensnachfolge, da einer der bisherigen Gesellschafter das 65. Lebensjahr erreicht hatte und sich aus der Geschäftsführung zurückziehen wollte.

In der Gesellschafterversammlung wurde festgehalten, dass die Anteile zur Sicherung der Unternehmensfortführung übertragen werden. Der Sohn eines Gesellschafter erhielt die Mehrheit der Anteile unter Nießbrauchsvorbehalt, während die leitenden Mitarbeiter Anteile zur Bildung einer Sperrminorität erhielten. Die Zuwendung war nicht an eine fortdauernde Beschäftigung gebunden, sondern erfolgte ohne weitere Bedingungen.

Das Finanzamt sah in der Anteilsübertragung einen geldwerten Vorteil und ordnete diesen als Arbeitslohn gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu. Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage der Arbeitnehmer statt, woraufhin das Finanzamt Revision beim BFH einlegte.

BFH-Urteil vom 20.11.2024, VI R 21/22, DStR 2025, S. 148 Nr. 4

Leitsatz:

Die schenkweise Übertragung von Geschäftsanteilen auf leitende Mitarbeiter zur Sicherung der Unternehmensnachfolge führt nicht ohne Weiteres zu Arbeitslohn.

Der BFH wies die Revision des Finanzamts zurück und stellte fest, dass die unentgeltliche Anteilsübertragung keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt.

Nach Auffassung des Gerichts lag der Zweck der Anteilsübertragung nicht in der Entlohnung für geleistete oder zukünftige Arbeit, sondern in der Sicherung der Unternehmensnachfolge. Entscheidend für diese Bewertung war:

- Die Anteilsübertragung erfolgte ohne Bindung an das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses.
- Der Erwerb der Anteile war nicht mit einer besonderen Leistungserbringung verknüpft.
- Die wirtschaftliche Betrachtung ergab, dass die Anteile primär aus gesellschaftsrechtlichen Gründen übertragen wurden.
- Die vertraglichen Vereinbarungen sahen eine steuerliche Rückfallklausel vor, was auf eine erbschaftsteuerliche Motivation hindeutete.
- Der Wert der Zuwendung stand in keinem nachvollziehbaren Verhältnis zum Arbeitslohn der Begünstigten.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Das Urteil des BFH hat weitreichende Bedeutung für die steuerliche Einordnung von Unternehmensnachfolgemodellen. Es bestätigt, dass die schenkweise Übertragung von Gesellschaftsanteilen nicht automatisch als Arbeitslohn zu erfassen ist. Entscheidend ist die Gesamtwürdigung der Umstände, insbesondere die Motivlage und die wirtschaftliche Zielsetzung der Anteilsübertragung.

Wichtige praxisrelevante Konsequenzen:

- **Dokumentation der Unternehmensnachfolge:** Die steuerliche Einordnung hängt maßgeblich von der erkennbaren Zielsetzung der Anteilsübertragung ab. Unternehmen sollten daher in Gesellschafterversammlungen oder Verträgen klarstellen, dass die Zuwendung primär der Nachfolgesicherung dient.
- **Vermeidung von arbeitsrechtlicher Verknüpfung:** Um eine Besteuerung als Arbeitslohn zu vermeiden, sollten Anteilsübertragungen nicht an Arbeitsleistungen oder den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses gekoppelt sein.
- **Beachtung erbschaftsteuerlicher Regelungen:** Eine Einbindung erbschaftsteuerlicher Verschonungsregelungen kann die steuerliche Behandlung beeinflussen. Eine explizite Rückfallklausel kann zur Abgrenzung beitragen.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Für Steuerberater bedeutet das Urteil eine erhöhte Bedeutung der strategischen Gestaltung von Nachfolgemodellen. In der Beratungspraxis sollte auf eine eindeutige Dokumentation und eine transparente Vertragsgestaltung geachtet werden, um unerwünschte lohnsteuerliche Konsequenzen zu vermeiden.

6. Zeitpunkt des Verlustes bei Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein

Problemstellung

Kann der Verzicht auf eine Darlehensforderung nicht mit einer Veräußerung gleichgestellt werden, solange sich im Vermögen des nur bedingt verzichtenden Gesellschafters eine Anwartschaft befindet, die bei Eintritt des Besserungsfalls eine vollständige Befriedigung vorsieht und ist damit folglich ein Verlust nicht endgültig entstanden?

Sachverhalt

Toni und Vroni sind als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

Toni ist Gesellschafter mit 12,8 % an der Toni & Xaver GmbH beteiligt.

Er gewährte der GmbH ein Darlehen in Höhe von 128.000 € gegen Besserungsschein auf das er im Jahr 2009 verzichtete.

Im Zeitpunkt des Verzichts war der Darlehensrückzahlungsanspruch noch zu 34 % werthaltig (43.520 €). Der nicht mehr werthaltige Teil des Darlehens beträgt 66 % und damit 84.480 €.

Streitig ist, ob der Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen ist.

BFH Urteil vom 19.11.2024, VIII R 8/22

Leitsatz:

1. Der **Verlust** aus einem auflösend bedingten Forderungsverzicht **ist bereits im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen** und nicht erst, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird (Anschluss an Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24.10.2017 - VIII R 19/16, BFHE 262, 1, BStBl II 2019, 34).
2. Die Anschaffungskosten der Darlehensforderung, auf die unter Besserungsvorbehalt verzichtet worden ist, sind nicht, auch nicht anteilig, der Besserungsanwartschaft zuzuordnen.
3. Bei der Prüfung, ob die im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer anzunehmende Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht im Einzelfall widerlegt ist, ist eine Gesamtbetrachtung von Gesellschafterdarlehen und Gesellschafterbeteiligung vorzunehmen (Anschluss an BFH-Urteil vom 20.06.2023 - IX R 2/22, BFHE 280, 531).
4. § 20 Abs. 8 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist dahin auszulegen, dass § 20 Abs. 2 EStG von § 17 EStG nur verdrängt wird, wenn und soweit sich der Verlust im zu beurteilenden Zeitraum bei der Ermittlung der Einkünfte aus § 17 EStG auswirkt. Das setzt insbesondere voraus, dass die Tatbestände des § 20 Abs. 2 EStG und des § 17 Abs. 4 EStG im selben Veranlagungszeitraum verwirklicht werden.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Das o.g. BFH-Urteil steht im Zusammenhang mit der Aufgabe des normspezifischen Anschaffungskostenbegriffs im Anwendungsbereich des § 17 EStG (BFH-Urteil vom 11.7.2017, IX R 36/15, BStBl. II 2019, S. 208).

Er betrifft die Fallgestaltungen, in denen eine Beteiligung gem. § 17 EStG vor dem 01.08.2019 veräußert wird oder im Zuge einer Auflösung „untergeht“ sowie für Gesellschafterdarlehen, auf die verzichtet wird oder die ausfallen und in denen das Wahlrecht in § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG, rückwirkend die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG in Anspruch zu nehmen, nicht ausgeübt wird.

☞ **BFH-Urteil vom 20.06.2023, IX R 2/22, DStR 2023, S. 1882**

Leitsätze:

1. (.....)
2. **Findet der Ausfall der Regressforderung aus einer stehen gelassenen Bürgschaft im Rahmen des § 17 Abs. 1, 4 EStG (Übergangsregelung nach Maßgabe des Senatsurteils vom 11.07.2017 - IX R 36/15, BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208) keine Berücksichtigung, weil der gemeine Wert der Forderung im Zeitpunkt des Stehenlassens mit 0 € zu bewerten ist, steht § 20 Abs. 8 EStG einer Berücksichtigung der Forderung mit ihrem nicht werthaltigen Teil (Nennwert) nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG nicht entgegen.**
3. (.....)

Der Forderungsverzicht führt

- ☞ mit dem im Verzichtszeitpunkt noch **werthaltigen Teil** der Forderung zu einer verdeckten Einlage (§ 20 Abs. 2 S. 2 EStG). Ein Kapitalertrag kann hierbei nicht entstehen, da dem werthaltigen Teil die Anschaffungskosten des Gesellschafters in gleicher Höhe gem. § 20 Abs. 4 S. 1 EStG gegenüberstehen.
- ☞ Der im Verzichtszeitpunkt **nicht mehr werthaltige Teil** des Darlehens führt zu einem sog. Abtretungsverlust (**hier: 84.480 €**).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Nach § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG wird ein Verlustabzug gem. § 20 Abs. 2 EStG von § 17 EStG nur verdrängt, wenn und soweit sich der Verlust im zu beurteilenden Zeitraum bei der Ermittlung der Einkünfte aus § 17 EStG auswirkt. Dies setzt voraus, dass die Tatbestände des § 20 Abs. 2 EStG und des § 17 Abs. 4 EStG im selben Veranlagungszeitraum verwirklicht werden.

Entsteht der Verlust aus § 20 Abs. 2 EStG früher als bei der Ermittlung nach § 17 EStG, kann er abgezogen werden!

7. Verluste aus Containermodellen

Problemstellung

1. Ist ein Wirtschaftsgut (hier: Container) auch nicht deshalb dem Umlaufvermögen zuzuordnen, weil von Anfang an beabsichtigt war, es vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer wieder zu veräußern?
2. Stellt die nicht allein zur Absatzförderung dienende Vermietung dabei eine betriebliche Nutzung dar?
3. Schließt das Konzept im Hinblick auf die Gewinnerzielungsabsicht den nach der Vermietungszeit erfolgenden Rückkauf von Containern aus, dass die Container zunächst Anlagevermögen und erst im Zeitpunkt der Umwidmung zum Verkauf Umlaufvermögen waren?

Dilemma

Im Rahmen der Kapitalanlage „Erwerb/Vermietung von Containern“ kam es Meldungen zufolge zu entsprechenden Betrugsfällen mit einem Volumen von annähernd 3,5 Mrd. € bei 54.000 Kunden. Dem Vernehmen nach fehlten ungefähr 1,6 Mio. Container, die mit durchschnittlichen Anschaffungskosten von 2.400,00 € versehen waren.

Betrugsmodell Container – Zufluss von „Mieteinnahmen“

Die Vermietungen im privaten Bereich sind grundsätzlich den Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG zuzuordnen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11.02.2014, VIII R 25/12, BStBl. II 2014, S. 461 zu Schneeballsystemen bei Kapitaleinkünften).

Veräußerungsgewinne bzw. Verlust?

Ein Veräußerungsgewinn ist als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG zu besteuern (vgl. OFD München v. 27.08.1998 DStR 98, S. 1916, OFD-Rheinland v. 20.03.2007 DStR 2007, S. 829).

Das Finanzgericht Bremen bestätigte diese Auffassung im Jahre 2006 (Urteil vom 16.11.2006, 1 K 29/06) und lehnte die Qualifikation als Einkünfte aus Kapitalvermögen ausdrücklich ab.

Diese Entscheidung stammt aus der Rechtslage vor der Einführung der Abgeltungsbesteuerung. Dies kann m. E. jedoch nur gelten, wenn eine Beteiligung an einem konkret zugeordneten Container (z. B. Container Nr. 123) vorliegt.

Beispiel

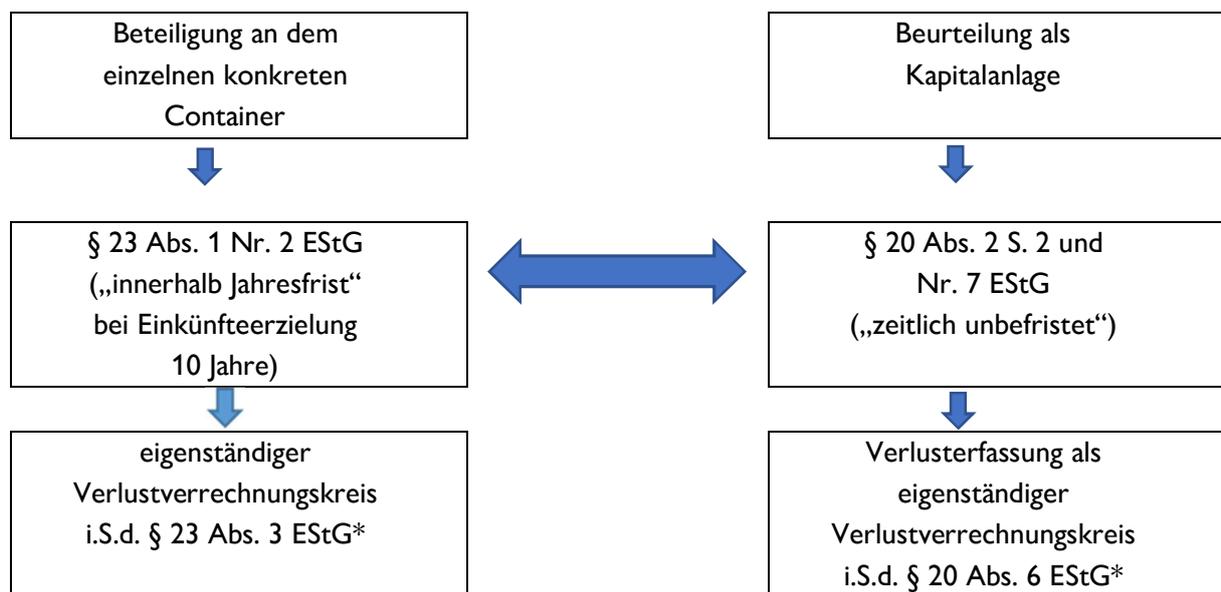
Anton Müller veräußert am 01.06.2022 einen Container zum Preis von 3.000,00 €. Die Anschaffungskosten betragen am 01.12.2016 2.400,00 €.

Lösung:

Der Veräußerungsvorgang innerhalb der Jahresfrist löst Einkünfte i. H. v. 600,00 € nach § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG aus.

Würdigung des Verlustes der Einlage bei Nichtlieferung

Soweit ein „Container“ nicht konkret dem einzelnen Anleger zugeordnet werden kann, liegen u.E. Kapitalanlagen i. S. d. § 20 EStG vor. Systematisch ergeben sich in Abhängigkeit von der Einkunftsart folgende Konsequenzen:



*= Durch die Annahme eines eigenen Verlustverrechnungskreises können die Verluste nur mit Einnahmen der gleichen Einkunftsart verrechnet werden. Die nicht ausgeglichenen Verluste sind jährlich festzustellen.

Zeitpunkt der Verlustentstehung

Nach den allgemeinen Grundsätzen dürfte der Zeitpunkt der Entstehung des Verlustes erst mit dem endgültigen Ausfall der Beteiligung bzw. Kapitalanlage gegeben sein.

Als Zeitpunkt der Verlustentstehung kommen in Betracht:

- Mitteilung des Insolvenzverwalters, dass Masseunzulänglichkeit vorliegt. Der Anleihegläubiger erhält eine Quote von 0 %.
- Festlegung der Quote, z. B. Rückzahlungsquote 6 %. Mit Rückzahlung der Quote an den Gläubiger fällt der Unterschiedsbetrag zu den Anschaffungskosten aus.

Beispiel

Anton Müller erwirbt eine Containerbeteiligung am 01.10.2019 zum Preis von 2.400,00 €. Am 01.8.2022 teilt der Insolvenzverwalter mit, dass Masseunzulänglichkeit (folglich Quote 0 %) vorliegt.

Lösung:

Durch die Mitteilung vom 01.08.2018 wird die Beteiligung wertlos, und es ist damit der Verlust nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. H. v. 2.400,00 € entstanden.

Wäre die Mitteilung des Insolvenzverwalters erst am 01.12.2018 erfolgt, würde es sich um einen nicht steuerbaren Vorgang im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung handeln.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Lediglich die Qualifikation als gewerbliche Einkünfte würde den Verlust vollumfänglich steuerlich nutzbar machen.

Gewerbliche Einkünfte durch Verklammerung?

Die Vermietungstätigkeit ist mit dem An- und Verkauf der Container aufgrund eines einheitlichen Geschäftskonzepts „verklammert“. Durch die Verklammerung wird der Rahmen der Vermögensverwaltung überschritten und es liegt insgesamt eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit vor (**Verklammerungstheorie**).

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Für eine Verklammerung müssen sich die kurzfristige Vermietung der Container und deren Veräußerung derart bedingen, dass die Veräußerung erforderlich ist, um überhaupt einen „Totalgewinn“ zu erzielen.

BFH-Rechtsprechung zur Verklammerung?

Das in der Entscheidung des BFH-Urteils vom 26.06.2007, IV R 49/04, BStBl. II 2009, S. 289 angesprochene einheitliche Konzept ist Basis dieser Verklammerung:

*Erwerb, Vermietung und Veräußerung von in die Luftfahrzeugrolle eingetragenen Flugzeugen sind gewerbliche Tätigkeiten, **wenn die Vermietung mit dem An- und Verkauf aufgrund eines einheitlichen Geschäftskonzepts verklammert ist** (Abgrenzung zu den BFH-Urteilen vom 2. Mai 2000 IX R 71/96, BFHE 192, 84, BStBl II 2000, 467, und IX R 99/97, BFH/NV 2001, 14)*

Auch in einer zweiten Entscheidung hat der BFH deutlich gemacht, dass bereits zum **Zeitpunkt der Aufnahme des Geschäftsbetriebs** feststehen muss, dass die Überschussprognose das erwartete positive Ergebnis unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der vermieteten (verleaste) Gegenstände beinhaltet.

Zudem muss als Nachweis bereits **im Verkaufsprospekt** der Gesellschaft die Einbeziehung des Veräußerungserlöses in Aussicht eingeplant sein (BFH-Urteil vom 08.06.2017, IV R 6/14, BStBl. II 2017, S. 1053).

Der NAUTILUS|tipp

Fazit:

Sofern der Nachweis (z.B. Planungsrechnung oder Verkaufsprospekt), dass der An- und Verkauf von vornherein geplant war erbracht werden kann, könnte eine diesbezügliche Klageerhebung erfolgreich sein. Andersfalls dürfte dies nach Stand der BFH-Rechtsprechung nicht erfolgreich sein.

Oder doch gewerblich?

Der BFH bestätigt die durch das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 21.12.2021, 13 K 2755/20 E vertretene Auffassung, dass die sog. „Verklammerungsrechtsprechung“ bei den Containervermietungen anwendbar ist (BFH-Urteil vom 16.09.2024, III R 35/22, DStR 2025, S. 21). Bei der Prüfung, ob gewerbliche Einkünfte vorliegen kommt es im Wesentlichen auf zwei Punkte an:

- Darstellung des Geschäftskonzepts im **Prospekt der jeweiligen Fondsgesellschaft** hat gewichtige Indizwirkung
- Ein Geschäftskonzept, dessen Ergebnisprognose ein **positives Gesamtergebnis ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses** in Aussicht stellt, **spricht regelmäßig gegen die Annahme einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit.**

Anlage- oder Umlaufvermögen?

Ist an den Containern das Eigentum übergegangen, ist zu prüfen, ob der Container dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen ist.

Zum **Anlagevermögen** gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die dazu bestimmt sind, dem **Betrieb dauernd zu dienen** (§ 247 Abs. 2 HGB).

Umlaufvermögen sind demgegenüber **zum Verbrauch oder sofortigen Verkauf** bestimmte Wirtschaftsgüter.

Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen orientiert sich danach maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts im Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt und sich andererseits an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss, zum Beispiel der Art des Wirtschaftsguts sowie der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb (BFH-Urteil vom 09.02.2006, IV R 15/04, BFH/NV 2006, S. 1267, unter II.3.a aa, m.w.N.).

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Die bloße Erwägung, dass die Container schon wegen ihrer Bestimmung zur Weiterveräußerung als Umlaufvermögen zu qualifizieren gewesen seien, steht im Widerspruch zum BFH-Urteil vom 09.02.2006, IV R 15/04, a.a.O.

Nach dessen Leitsatz ist ein Wirtschaftsgut nicht schon deshalb dem Umlaufvermögen zuzuordnen, weil von Anfang an beabsichtigt ist, es vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer wieder zu veräußern.

Ein **Wirtschaftsgut dient bereits dann dauernd dem Betrieb, wenn es längerfristig im Betrieb genutzt wird**, wobei eine nicht allein der Absatzförderung dienende Vermietung als eine für die Qualifizierung relevante betriebliche Nutzung anzusehen ist.

Handlungsempfehlung

Es ist die erste BFH-Entscheidung, in der die Containervermietung raus aus dem Beritt des § 22 Nr. 3 EStG rein in die gewerblichen Einkünfte zu qualifizieren ist.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass dann die Frage der Verlustberücksichtigung nach den Grundsätzen der Einkunftserzielungsabsicht für gewerbliche Einkünfte zu prüfen ist und die gesetzlich schonende Begrenzung des Verlustabzuges im § 22 Nr. 3 EStG damit hinfällig ist.

Vergleichbare Fälle sollten insbesondere weiterhin offengehalten werden, bis klar ist, wie sich die Finanzverwaltung zu o.g. BFH-Urteil positionieren wird.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Die weiteren noch anhängigen Revisionsverfahren sind derzeit beim BFH noch unter dem Aktenzeichen **X R 4/23** (Vorinstanz: FG Düsseldorf, Urteil vom 21.12.2021, 13 K 2760/20 E, EFG 2023, S. 1624) und **III R 23/24** (Vorinstanz: FG München, Urteil vom 05.06.2024, 9 K 1522/222, EFG 2024, S. 1488) anhängig.

Einsprüche können auf diese Revisionsverfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrenruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

8. Steuerliche Abzugsbeträge für alleinerziehende Eltern beim paritätischen Wechselmodell

Problemstellung

1. Ist bei einem paritätischen Wechselmodell eine Verrechnung des hälftigen Kindergeldanspruchs mit den Kinderbetreuungskosten durch einseitige Erklärung und ohne ausdrückliche Zustimmung des anderen Elternteils zulässig?
2. Steht im Falle einer fehlenden Bestimmung der Eltern, die das paritätische Wechselmodell praktizieren, der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende demjenigen zu, welcher das Kindergeld bezieht? Besteht bei § 24b EStG eine Regelungslücke?
3. Kann dem nicht das Kindergeld beziehende Elternteil bei einem paritätischen Wechselmodell in der Günstigerprüfung die Zahlung von Kindergeld angerechnet werden? Ist die Regelung des § 31 Satz 4 Halbsatz 2 EStG durch die Anerkennung dieses Modells überholt?

Sachverhalt

Ronny ist ledig unterhielt er mit seinem Kind und dessen Mutter einen gemeinsamen Hausstand. Danach zog die Mutter aus der gemeinsamen Wohnung aus.

Das Kind blieb bei Ronny gemeldet und wurde zusätzlich mit Wohnsitz bei der Kindsmutter gemeldet.

Es lebte in der Zeit von September bis Dezember 2015 wechselseitig eine Woche bei seiner Mutter und eine Woche bei Ronny. Die Beteiligten praktizierten das sog. paritätische Wechselmodell.

BFH-Urteil vom 10.07.2024, III R 1/22, DStR 2024, S. 2311

Leitsatz:

1. **Kinderbetreuungskosten** können nur **bei demjenigen** steuermindernd als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) berücksichtigt werden, **der sie getragen hat**.
2. Die **alleinige Zuordnung** des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende zu lediglich einem Elternteil **verstößt auch im Falle des paritätischen Wechselmodells nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes**.
3. **Bei nicht zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Eltern wird im Rahmen der nach § 31 Satz 4 EStG durchzuführenden Günstigerrechnung bei jedem Elternteil der Kindergeldanspruch im Umfang des bei ihm zu berücksichtigenden Kinderfreibetrags angesetzt, unabhängig davon, ob der jeweilige Elternteil die tatsächliche Verfügungsmacht über das Kindergeld erlangt hat.**

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Treffen die Berechtigten hinsichtlich des Entlastungsbetrags nach § 24b EStG keine Bestimmung untereinander, steht der Entlastungsbetrag demjenigen zu, an den das Kindergeld gezahlt wird (BFH-Urteil vom 28.04.2010, III R 79/08, BStBl. II 2011, S. 30, Rz 22).

9. Aufwendungen für ein Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastungen

Problemstellung

1. Sind zwangsweise entstehende Aufwendungen für die (Teil-)Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastung steuerlich berücksichtigungsfähig, um dort die wöchentlich angebotenen Funktionstrainings in Form von ärztlich verordneter Wassergymnastik in Anspruch nehmen zu können?
2. Steht die im betreffenden Modul inkludierte und nicht abwählbare Nutzungsmöglichkeit u.a. des Saunabereichs und anderer (nicht ärztlich verordneter) Aqua-Fitnesskurse des Fitnessstudios einer steuerlichen Berücksichtigung entgegen?

Sachverhalt

Gerda (GdB 30) wurde zur Behandlung ihrer zunehmend schmerzhaften Bewegungseinschränkungen, zur funktionalen Verbesserung und zur Schmerzreduktion ein Funktionstraining in Form von Wassergymnastik ärztlich verordnet. Die Krankenkasse übernahm die Kosten für ein wöchentliches Funktionstraining für 12 Monate.

Nachdem Gerda die Wassergymnastikkurse zunächst in einem Verein durchgeführt hatte, entschied sie sich aus zeitlichen und terminlichen Gründen, die Kurse in einem näher zu ihrem Wohnort gelegenen Fitnessstudio zu absolvieren.

Das Funktionstraining wurde hier von qualifizierten Übungsleitern mit einer gültigen Übungsleiterlizenz für den Rehabilitationssport durchgeführt. Voraussetzung dafür war jedoch, dass sich Gerda als Mitglied im Fitnessstudio anmelden und den (reduzierten) Beitrag für das auf die Teilnahme an den verordneten Kursen zugeschnittene Modul („Wellness und Spa“) bezahlen musste.

Neben der Teilnahme an dem verordneten Funktionstraining beinhaltete der Beitrag auch noch die Saunabenutzung und weitere Aqua-Fitnesskurse. Das Fitnessstudio stellte der Gerda auch noch den wöchentlichen Beitrag für den Reha-Verein, der das Funktionstraining durchführte, in Rechnung.

Die Klägerin machte die Gesamtkosten (Fitnessstudiobeitrag, Reha Vereinsbeitrag, Fahrtkosten) als Teil ihrer Heilbehandlungskosten im Sinne von § 33 EStG geltend, die das FA nicht anerkannte.

BFH-Urteil vom 24.01.2024, VI R 1/23, DStR 2025, S. 203

Leitsätze:

1. **Aufwendungen für die Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio erwachsen dem Steuerpflichtigen nicht zwangsläufig** und sind daher nicht nach § 33 des Einkommensteuergesetzes als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.
2. Dies gilt auch dann, wenn die Teilnahme an einem dort angebotenen, ärztlich verordneten Funktionstraining die Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio voraussetzt.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Der BFH begründet seine Entscheidung Im Weiteren wie folgt:

- Der BFH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass dem Steuerpflichtigen **Krankheitskosten** und damit **Kosten, die einem objektiv (anormalen) regelwidrigen Körperzustand geschuldet sind, ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung** aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen.
- Allerdings werden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglich zu machen (z.B. BFH-Urteil vom 29.02.2024, VI R 2/22, BStBl. II 2024, S. 514, Rz 12, m.w.N.).
- Bei den **Aufwendungen für ein Fitnessstudio** handelt sich insbesondere nicht um tatsächlich zwangsläufig entstandene Krankheitskosten, sondern um **Kosten für vorbeugende oder der Gesundheit ganz allgemein dienende Maßnahmen, die nicht gezielt der Heilung oder Linderung von Krankheiten dienen**.
- **Das** mit der Mitgliedschaft im Fitnessstudio und dem **Grundmodul** einhergehende **Leistungsangebot wird** nicht nur von kranken, sondern **auch von gesunden Menschen in Anspruch genommen**, um die Gesundheit zu erhalten, das Wohlbefinden zu steigern oder die Freizeit sinnvoll zu gestalten.
- Die Aufwendungen erwachsen auch nicht deshalb zwangsläufig, weil dem Fitnessstudio als Mitglied beigetreten werden und das Grundmodul gebucht werden musste, um an dem medizinisch indizierten Funktionstraining teilnehmen zu können.
- Denn **die Entscheidung, für ein ärztlich verordnetes Funktionstraining einem Fitnessstudio beizutreten, ist in erster Linie Folge eines frei gewählten Konsumverhaltens**. Daher können weder die "Verknüpfung" von Mitgliedschaft im Fitnessstudio, Zusatzmodul und Funktionstraining noch die von der Klägerin vorgebrachten Praktikabilitätsabwägungen (Fahrt- und Parkkostensparnis, Kurse auch unter der Woche, Nachholung ausgefallener Kurse), die die Klägerin bewogen haben, den Kursanbieter zu wechseln, eine steuererhebliche Zwangsläufigkeit begründen.
- Zudem steht dem Abzug der Kosten für das Fitnessstudio und dem Grundmodul als agB der Umstand entgegen, dass hierdurch die **Möglichkeit** besteht, das dahingehende **Leistungsangebot - jenseits des medizinisch indizierten Funktionstrainings** - des Studios, wie die Nutzung der Sauna und des Schwimmbads für (andere nicht verordnete) Aqua-Fitnesskurse, **zu nutzen**.

10. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Werbeaufwendungen

Problemstellung

1. Kann ein Gegenstand (hier: Werbeflächen) auch dann fiktives Anlagevermögen sein, wenn er nur kurzfristig gemietet oder gepachtet wird? Gilt dies selbst dann, wenn sich das Miet- oder Pachtverhältnis lediglich auf Tage oder Stunden erstreckt?
2. Setzt der Begriff „dauernd“ voraus, dass derartige Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch im Betrieb benötigt werden? Ist es von Bedeutung, dass die Werbeflächen wechseln?

Sachverhalt

Die D.D. GmbH ist ein Dienstleistungsunternehmen.

Zu Werbezwecken war sie Sponsor bei zwei Vereinen (Trikot-, Banden und Bodenwerbung, Anzeigen in Programmheften, Firmenlogo auf Website und Pressewand).

Von einem Werbeunternehmen bezog sie Leistungen der Mobil- und Plakatwerbung im öffentlichen und privaten Raum. Ihre Werbeaufwendungen verbuchte die D.D. GmbH auf drei Fibu-Konten.

Auf dem Konto 460011 erfasste sie die Sponsoringaufwendungen im Zusammenhang mit den Vereinen. Auf den Konten 460012 und 460013 verbuchte sie diverse Ausgaben im Zusammenhang mit der Anmietung von Werbeflächen.

Hierbei handelte es sich um Flächen an U Bahnen, S Bahnen, Straßenbahnen und in Bahnhöfen sowie im öffentlichen Raum, in Gaststätten sowie an Autobahnen.

Die leistenden Unternehmen waren überwiegend Dienstleister und regelmäßig nicht Eigentümer der Wände, Säulen, Treppen und Verkehrsmittel.

BFH-Urteil vom 16.09.2024, III R 36/22 BStBl. II 2025, S. 210

Leitsatz:

1. Die **Kosten für die Anmietung von Werbeträgern können** auch bei einem Dienstleistungsunternehmen **zu einer Hinzurechnung** nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) **führen, wenn die Werbeträger bei unterstelltem Eigentum** des Dienstleistungsunternehmens zu dessen **Anlagevermögen** gehören würden.
2. Für die Zugehörigkeit zum **Anlagevermögen** kommt es darauf an, **ob der Geschäftszweck und die speziellen betrieblichen Verhältnisse** (zum Beispiel Häufigkeit und Dauer der Nutzung von bestimmten oder gleichartigen -- austauschbaren-- Werbeträgern) des Dienstleistungsunternehmens Werbemaßnahmen **erforderlich erscheinen lassen**, für die das Unternehmen Werbeträger **ständig in seinem Betrieb vorhalten muss**.
3. Eine Hinzurechnung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Durchführung von Werbemaßnahmen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG setzt voraus, **dass** die den Werbeaufwendungen zugrunde liegenden **Verträge** ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach **als Miet- oder Pachtverträge einzuordnen sind** oder zumindest trennbare miet- oder pachtrechtliche Hauptleistungspflichten enthalten (vgl. Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923).

11. Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags

11.1. Grundsätze

Ausgangspunkt: Gesetzliche Regelung § 9 Nr. 1 GewStG



§ 9 Kürzungen

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

- ¹1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes; maßgebend ist der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor dem Ende des Erhebungszeitraums (§ 14) lautet. ²An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt auf Antrag bei Unternehmen, die **ausschließlich eigenen Grundbesitz** oder **neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen** oder **daneben Wohnungsbauten betreuen** oder **Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser** oder **Eigentumswohnungen** **im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung errichten und veräußern**, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

³Satz 2 gilt entsprechend, wenn in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes errichtet und veräußert wird und das Gebäude zu mehr als 66 2/3 Prozent Wohnzwecken dient.

Begünstigte Tätigkeit

Die einzige begünstigte Tätigkeit im Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist die **ausschließliche Verwaltung oder Nutzung eigenen Grundbesitzes**.

Unschädliche, aber nicht begünstigte Tätigkeiten

Unschädlich, aber nicht begünstigt, sind neben der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes:

- die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG),
- die Betreuung von Wohnungsbauten (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG),
- die Errichtung und Veräußerung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern, Eigentumswohnungen (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG)
- die Errichtung und Veräußerung von Teileigentum in eingeschränktem Umfang (§ 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG).

Der NAUTILUS|tipp

Aufgrund des **Ausschließlichkeitsgebots** sind jegliche anderen Nebentätigkeiten (sofort) kürzungsschädlich. Die ständige Rechtsprechung des BFH zeigt sich hierbei „knallhart und gnadenlos“ 😞.

Neuregelung: Änderung des § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG

Mit dem Fondsstandortgesetz (FoStoG) vom 03.06.2021, BGBl. I 2021, S. 1498 wurden in § 9 Nr. 1 S. 3 Buchst. b GewStG Unschädlichkeitsgrenzen für grundsätzlich schädliche Nebentätigkeiten eingeführt.



³Satz 2 gilt entsprechend, wenn

- a) *in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes errichtet und veräußert wird und das Gebäude zu mehr als 66 2/3 Prozent Wohnzwecken dient,*
- b) *in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes*

Einnahmen aus der Lieferung von Strom

 - aa) *im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes oder*
 - bb) *aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder, erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr **nicht höher als 20 Prozent** der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind; die Einnahmen im Sinne von Doppelbuchstabe aa dürfen nicht aus der Lieferung an Letztverbraucher stammen, es sei denn, diese sind Mieter des Anlagenbetreibers, oder*
- c) **Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes** *aus anderen als den in den Buchstaben a und b bezeichneten Tätigkeiten erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr **nicht höher als 5 Prozent** der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.*

Lieferung von Strom

Die Lieferung von Strom ist in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz für die erweiternde Gewerbeertragskürzung unschädlich, wenn die daraus erzielten Einnahmen nicht höher als **20 % der Einnahmen** aus der Überlassung des Grundbesitzes sind. Begünstigt sind somit, z.B.:

- Photovoltaikanlagen
- Windkraftanlagen
- Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder

Durch das Wachstumschancengesetz wurde die Unschädlichkeitsgrenze von 10 % auf 20 % **ab dem Erhebungszeitraum 2023** erhöht, um den Ausbau der Solarstromerzeugung und den Betrieb von Ladesäulen weiter voranzutreiben.

Weitere Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen zu Mietern

Die Erzielung weiterer Einnahmen aus anderen unmittelbaren Vertragsbeziehungen zu Mietern ist in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz für die erweiternde Gewerbeertragskürzung ebenfalls unschädlich, wenn die daraus erzielten Einnahmen nicht höher als **5 % der Einnahmen** aus der Überlassung des Grundbesitzes sind.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Hauptanwendungsfall dürfte in diesem Zusammenhang die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen (z.B. Werkstatteinrichtungen oder Hotelinventar) sein, nachdem der BFH diese in mehreren Urteilen für schädlich gehalten hat (BFH-Urteile vom 11.04.2019, III R 36/15, BStBl. II 2019, S. 705; III R 5/18, BFH/NV 2019, S. 1248; vom 28.11.2019, III R 34/17, BStBl. II 2020, S. 409 und vom 18.12.2019, III R 36/17, BStBl. II 2020, S. 405).

11.2. Verkauf des gesamten Grundbesitzes

Problemstellung

1. Welche Anforderungen sind an eine Tätigkeit zu stellen, welche der Veräußerung des einzigen und letzten Grundstücks durch ein grundbesitzverwaltendes Unternehmen i.S. von § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG nachfolgt, damit dieses in zeitlicher Hinsicht nicht mehr i.S. von § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und genutzt hat?
2. Muss es sich dazu um eine für die Einkünfteerzielung und damit auch für die Gewerbesteuer relevante Tätigkeit handeln oder genügt auch das bloße Innehaben von ertraglosen Forderungen?

Sachverhalt

Die Nauti & Nauti GmbH, deren Gegenstand des Unternehmens u.a. der Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung von Grundbesitz war, hat in den Jahren 2013 und 2015 jeweils ein Immobilienobjekt erworben und anschließend im jeweiligen Folgejahr wieder veräußert.

Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten erfolgte für das im Jahr 2015 erworbene Grundstück am Beginn des 31.12.2016.

Das Finanzamt versagte der Nauti & Nauti GmbH sowohl die erweiterte Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG als auch die einfache Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG.

BFH-Urteil vom 17.10.2024, III R 1/23, DStR 2025, S. 148Leitsatz:

Hat eine Kapitalgesellschaft ihren gesamten Grundbesitz einen Tag vor Ablauf des Erhebungszeitraums („zu Beginn des 31.12.“) veräußert, kann sie die sogenannte erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes nicht in Anspruch nehmen, da sie in diesem Fall nicht ausschließlich grundstücksverwaltend tätig war.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Der BFH hat in diesem Urteil zum Begriff der Ausschließlichkeit Stellung genommen:

- Der Begriff der **Ausschließlichkeit** ist gleichermaßen **qualitativ, quantitativ sowie zeitlich** zu verstehen (vgl. BFH-Urteile vom 19.10.2010, I R 1/10, BFH/NV 2011, S. 841, Rz. 9; vom 26.02.2014, I R 47/13, BFH/NV 2014, S. 1395, Rz. 18; vom 26.02.2014, I R 6/13, BFH/NV 2014, S. 1400, Rz. 10; vom 27.10.2021, III R 7/19, BFH/NV 2022, S. 242, Rz. 11; BFH-Beschluss vom 14.04.2000, I B 104/99, BFH/NV 2000, 1497, unter 1.a).
- In zeitlicher Hinsicht **muss der Unternehmer während des gesamten Erhebungszeitraums der gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begünstigten Tätigkeit nachgehen**. Dies folgt aus dem Wesen der Gewerbesteuer als Jahressteuer (BFH-Urteile vom 29.03.1973, I R 199/72, BStBl. II 1973, S. 563; vom 26.02.2014, I R 47/13, BFH/NV 2014, S. 1395, Rz. 18; vom 26.02.2014, I R 6/13, BFH/NV 2014, S. 1400, Rz. 10 und vom 18.12.2019, III R 36/17, BStBl. II 2020, S. 405, Rz. 30 sowie BFH-Beschluss vom 27.10.2021, III R 7/19, BFH/NV 2022, S. 242, Rz. 12).
- **Die erweiterte Kürzung kann nicht zeitanteilig gewährt werden** (BFH-Beschluss vom 27.10.2021, III R 7/19, BFH/NV 2022, S. 242, Rz. 12).
- Wird nur während eines Teils des Erhebungszeitraums eine nicht begünstigte Tätigkeit ausgeübt, entfallen für den gesamten Erhebungszeitraum die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung (BFH-Urteil vom 18.12.2019, III R 36/17, a.a.O., m.w.N.).
- Der **Erhebungszeitraum für die Gewerbesteuer ist** grundsätzlich das **Kalenderjahr** (§ 14 Satz 2 GewStG). Besteht die Gewerbesteuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahrs, so tritt nach § 14 Satz 3 GewStG an die Stelle des Kalenderjahrs der Zeitraum der Steuerpflicht (abgekürzter Erhebungszeitraum).
- Die **Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft endet, wenn sie jegliche Tätigkeit einstellt**, also nicht nur die eigentliche (werbende) Tätigkeit, sondern auch die Verwertungstätigkeit im Rahmen der Abwicklung, die ihrerseits mit der letzten Abwicklungshandlung endet (vgl. BFH-Urteile vom 24.04.1980, IV R 68/77, BStBl. II 1980, S. 658, unter 2. und vom 29.11.2000, I R 28/00, BFH/NV 2001, S. 816, unter II.).
- Eine **„technisch bedingte“ Ausnahme** wird bei einer Veräußerung zum **31.12., 23:59 Uhr**, zugelassen (BFH-Urteil vom 11.08.2004, I R 89/03, BStBl. II 2004, S. 1080, unter II.2.).

Der NAUTILUS|tipp

Bei Verkauf des gesamten Grundbesitzes sollte demzufolge vertraglich geregelt werden, dass die Veräußerung erst „mit Ablauf des 31.12.“ erfolgt.

11.3. Nochmal: Betriebsverpachtung

Problemstellung

Stellt die Vermietung von Räumlichkeiten zum Betrieb eines Autohauses durch eine Personengesellschaft, die zuvor in diesen Räumlichkeiten selbst ein Autohaus betrieben hatte und daneben noch weitere Gewerbeeinheiten in demselben Gebäudekomplex an andere Mieter überlässt, eine Betriebsverpachtung dar, die die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen bei der Vermieterin ausschließt?

Sachverhalt

Die Nauti KG verpachtete ihren Gewerbebetrieb im Ganzen.

Das FG entschied in der ersten Instanz, dass die Mitverpachtung der Waschanlage kürzungsschädlich sei, da mindestens eine Betriebsvorrichtung vermietet wird.

BFH-Urteil vom 30.10.2024, IV R 19/22, DStR 2025, S. 211

Leitsätze:

- 1. Eine Betriebsverpachtung ist nicht kürzungsschädlich, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände vermietet werden und es sich hierbei ausschließlich um eigenen (bebauten) Grundbesitz handelt (**Bestätigung von Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19.12.2023, IV R 5/21, BStBl. II 2024, S. 845**).*
- 2. Eigener Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes liegt auch dann vor, wenn sich der Grundbesitz nicht im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft befindet, sondern zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gehört.*

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Das neuerliche Urteil des BFH zu Betriebsverpachtungsfällen führt zu einer nunmehr gefestigten Rechtsprechung.

Der NAUTILUS|tipp

Eine Betriebsverpachtung ist nicht kürzungsschädlich, wenn dadurch nur eigener Grundbesitz vermietet und andere, nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG erlaubte Tätigkeiten ausgeübt werden.

12. Vorsteuerabzug bei der Lieferung von Mieterstrom durch den Vermieter

Stromlieferungen aus Photovoltaikanlagen – Keine Nebenleistung zur Vermietung nach BFH

Problemstellung

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Stromlieferungen aus Photovoltaikanlagen eines Vermieters an dessen Mieter wirft insbesondere die Frage auf, ob es sich hierbei um eine eigenständige Hauptleistung oder eine unselbständige Nebenleistung zur Vermietung handelt. Eine solche Einordnung hat wesentliche Konsequenzen für die Umsatzsteuerpflicht sowie den Vorsteuerabzug. Während bislang vielfach von einer Nebenleistung zur Vermietung ausgegangen wurde, hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 17.07.2024 (XI R 8/21) diese Sichtweise explizit verneint.

Sachverhalt

Der Fall betrifft einen Vermieter, der an seinen Mieter Strom aus einer auf dem Mietobjekt installierten Photovoltaikanlage lieferte. Die Stromlieferung war in einer Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag geregelt, wobei der Verbrauch über separate (Unter-)Zähler individuell erfasst wurde. Die Zusatzvereinbarung sah zudem abweichende Kündigungsmodalitäten im Vergleich zum Mietvertrag vor. Strittig war, ob diese Stromlieferungen umsatzsteuerlich als eigenständige Hauptleistung oder als Nebenleistung zur steuerfreien Vermietung einzustufen sind.

BFH-Urteil vom 17.07.2024, XI R 8/21, BFH/NV 2024, S. 1397

Leitsatz:

Bei der Lieferung von Strom, den der Vermieter von Wohnraum über eine Photovoltaikanlage selbst erzeugt und an seine Mieter gegen Entgelt abgibt, handelt es sich nicht um eine unselbständige Nebenleistung der umsatzsteuerfreien (langfristigen) Vermietung von Wohnraum, sondern um eine selbständige umsatzsteuerpflichtige Leistung, die zum Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen berechtigt, da kraft Gesetzes für den Mieter die Möglichkeit besteht, den Stromanbieter frei zu wählen, und die Stromlieferung getrennt und nach individuellem Verbrauch abgerechnet wird (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 07.12.2023 - V R 15/21, BStBl II 2024, 503, zum Vorsteuerabzug für die Lieferung einer Heizungsanlage).

Der BFH entschied, dass die Stromlieferung keine Nebenleistung zur steuerfreien Vermietung darstellt, sondern eine eigenständige Hauptleistung. Dabei stützte sich der BFH auf folgende Erwägungen:

- Die Berechnung des Stromverbrauchs erfolgte individuell über separate Zähler.
- Die Stromlieferung war in einer gesonderten Zusatzvereinbarung geregelt, die eigenständige Kündigungsmöglichkeiten vorsah.
- Die freie Wahl des Stromanbieters war nicht ausgeschlossen, sodass ein Wechsel möglich blieb.
- Die Überwälzung von Umbaukosten auf den Mieter bei einem Anbieterwechsel wurde nicht als ausreichend gravierend eingestuft, um eine Nebenleistung zur Vermietung anzunehmen.
- Das Kopplungsverbot von Miet- und Energieversorgungsverträgen nach § 42a Abs. 2 EnWG unterstreicht die Eigenständigkeit der Stromlieferung.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Die Entscheidung des BFH hat erhebliche praxisrelevante Implikationen:

- **Umsatzsteuerliche Behandlung:** Da es sich um eine eigenständige Hauptleistung handelt, unterliegt die Stromlieferung der Umsatzsteuer. Eine Einordnung als Nebenleistung zur steuerfreien Vermietung, die zur Umsatzsteuerbefreiung führen würde, ist nicht möglich.
- **Vorsteuerabzug:** Sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, kann der Vermieter Vorsteuer auf die mit der Stromlieferung zusammenhängenden Kosten geltend machen.
- **Rechtliche Umsetzung:** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) wird voraussichtlich die Entscheidung in Abschn. 4.12.1 Abs. 5 S. 3 UStAE aufnehmen. Dies wird jedoch voraussichtlich nicht dazu führen, dass auch andere Betriebskosten im Zusammenhang mit Wohnraummietverhältnissen als eigenständige Hauptleistungen angesehen werden.
- **Auswirkungen auf Mietverträge:** Für bestehende Mietverhältnisse mit Stromlieferungen sollten Vertragsklauseln überprüft werden, insbesondere im Hinblick auf die gesonderte Vereinbarung und Abrechnung.
- **Nullsteuersatz:** Seit 2023 ist diese Thematik insbesondere dann relevant, wenn die Voraussetzungen für den Nullsteuersatz bei der Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen nicht erfüllt werden. In diesen Fällen bleibt der Vorsteuerabzug grundsätzlich möglich.
- **Reverse-Charge-Verfahren:** Beim Ankauf von Strom durch Wiederverkäufer könnte das Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b Abs. 2 Nr. 5 i.V.m. Abs. 5 UStG zur Anwendung kommen, wodurch entsprechende Rechnungen und Verträge kurzfristig anzupassen wären.

Fazit

Die Entscheidung des BFH zur umsatzsteuerlichen Einordnung von Stromlieferungen durch Vermieter bringt Klarheit in eine bislang umstrittene Frage. Steuerpflichtige sollten bestehende Vertragskonstruktionen überprüfen und die Konsequenzen für den Vorsteuerabzug und die Umsatzsteuerpflicht berücksichtigen. Es bleibt abzuwarten, inwieweit das BMF die Entscheidung allgemein auf Betriebskosten im Mietrecht ausweiten wird.

Zu beachten:

Der BFH weicht explizit von der Auffassung der Finanzverwaltung ab. Die Reichweite dieser Entscheidung wird aber noch abzuwarten sein (Elektrizität, Wasser etc.). Da die Verwaltungsanweisung zunächst fortgilt, resultiert aus der Entscheidung für Vermieter kein akuter Handlungsbedarf. Die Stromlieferung kann mit Verweis auf Abschn. 4.12.1 Abs. 5 S. 3 UStAE bis auf Weiteres als unselbständige Nebenleistung zur Vermietungsleistung behandelt werden. Die Entscheidung eröffnet aber für Vermieter einen gewissen Gestaltungsspielraum.

Es gilt zu prüfen, welche Vorsteuerpotentiale im Hinblick auf die Entscheidung bestehen.
→ Nullsteuersatz heutzutage?

13. Bemessung der Schenkungsteuer bei niedrig verzinsten Darlehen

Problemstellung

Ist eine gemischte Schenkung i. S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anzunehmen, wenn Angehörige einen mündlichen Darlehensvertrag mit einem Zinssatz in Höhe von 1% im Jahre 2012 bzw. 2014 vereinbart haben?

Sachverhalt

Hinnerk erhielt von seiner Schwester Fanny mit Vertrag vom 03.11.20216 ein Darlehen über 1.875.768,05 € zu einem Zinssatz von 1 %, rückwirkend zum 01.01.2016.

Das Finanzamt setzte Schenkungsteuer fest, da es die verbilligte Überlassung als freigebige Zuwendung, in Höhe der Differenz (4,5 %) zwischen dem tatsächlich vereinbarten Zinssatz von 1 % und dem Zinssatz für den einjährigen Betrag der Nutzung einer Geldsumme gemäß § 15 Abs. 1 BewG in Höhe von 5,5 %, ansah.

Gemäß den Statistiken der Deutschen Bundesbank sei unter Berücksichtigung des Datums des Vertragsschlusses einerseits und der Kündigungsmöglichkeit zum 31.12.2019 andererseits ein Effektivzinssatz zwischen 2,67 % und 2,81 % marktüblich gewesen.

Da es sich um Nutzungen und Leistungen von ungewisser Dauer handelte, bewertete das Finanzamt den Nutzungsvorteil gemäß § 13 Abs. 2 Hs 2 BewG mit dem 9,3-fachen des Jahreswerts in Höhe von 84.409,56 € (1.875.768,05 € x 4,5 %), also mit 785.008,91 €.

BFH-Urteil vom 31.07.2024, II R 20/22, DStR 2024, S. 2694

Leitsatz:

1. Die Gewährung eines nicht marktüblich verzinsten Darlehens ist als gemischte Schenkung zu versteuern.
2. Bei der Bemessung des Zinsvorteils **kann der in § 15 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes festgelegte Zinssatz von 5,5 % nicht herangezogen werden, wenn ein niedrigerer marktüblicher Wert für vergleichbare Darlehen feststeht.**

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Der BFH bestätigt mit diesem Urteil seine Rechtsprechung, nach der der Jahreswert des Nutzungsvorteils nur dann nach § 15 Abs. 1 BewG mit 5,5 % anzunehmen ist, wenn kein anderer Wert (= marktüblicher Zinssatz) feststeht.

Die schenkungsteuerrechtliche Bereicherung bzw. freigebige Zuwendung ermittelt der BFH wie folgt (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 13 Abs. 1 BewG)

Jahreswert des Nutzungsvorteils i.H.v. von 1,81 % (2,81 % - 1 %) der Darlehenssumme von 1.875.768,05 € = Jahreswert in Höhe von 33.951,40 €.

Dieser ist gemäß § 13 Abs. 2 BewG mit dem Faktor 9,3 zu multiplizieren = 315.748,02 €.

14. Spätester Zeitpunkt für die Rücknahme eines Einspruchs

Problemstellung

Kann ein Einspruch noch am Tag des tatsächlichen Zugangs, außerhalb der Drei-Tages-Fiktion, der mit einfachem Brief übersandten Einspruchsentscheidung durch eine am Abend des Zugangstags per Telefax an das Finanzamt übermittelte Rücknahmeerklärung wirksam zurückgenommen und eine Verböserung damit abgewendet werden?

Sachverhalt

Friedrich-Wilhelm legte gegen seinen Einkommensteuerbescheid Einspruch ein. Das Finanzamt nahm im Rahmen der Einspruchsentscheidung eine Verböserung vor.

25.11.2014	Einspruchseinlegung beim Finanzamt
11.03.2019	Verböserungsandrohung durch das Finanzamt
17.10.2019	Datum der Einspruchsentscheidung (Aufgabe zur Post per einfachem Brief)
22.10.2019	Zugang der Einspruchsentscheidung beim Steuerberater
22.10.2019	Eingang der Einspruchsrücknahme um 18:57 Uhr beim Finanzamt

BFH-Urteil vom 18.06.2024, VIII R 16/21

Aussage („obiter dictum“):

Hinsichtlich der Rechtsfrage, ob es bei einer Bekanntgabe außerhalb des Drei-Tage-Zeitraums auf den Zeitpunkt des Zugangs oder den Ablauf des Tages des Zugangs ankommt, neigt der Senat zu der Auffassung, dass es auf den Zeitpunkt des Zugangs ankommt.

Erläuterung und Folgen für die Praxis

Lösung 1 (Bekanntgabe innerhalb des Drei-Tages-Zeitraums)

Liegt der Zugang der Einspruchsentscheidung innerhalb des Drei-Tage-Zeitraums, kann der Einspruch bis zum Ablauf des Tages der Bekanntgabe zurückgenommen werden (hier: 22.10.2019 bis 23:59,59 Uhr = logische Sekunde vor 24:00 Uhr), da die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung, ungeachtet des vorherigen tatsächlichen Zugangs, mit Ablauf des Drei-Tage-Zeitraums als bewirkt gilt (BFH-Urteile vom 13.12.2000, X R 96/98, BStBl. II 2001, S. 274 und vom 26.02.2002, X R 44/00, BFH/NV 2002, S. 1409).

Lösung 2 (Bekanntgabe außerhalb des Drei-Tages-Zeitraums)

Liegt der Zugang der Einspruchsentscheidung außerhalb des Drei-Tage-Zeitraums, kommt es nach der „Neigung“ des BFH auf den Zeitpunkt (die konkrete Uhrzeit) des tatsächlichen Zugangs an. In diesem Fall müsste der Zeitpunkt der Bekanntgabe am 22.10.2019 nach 18:57 Uhr gelegen haben.

15. Anforderung von Unterlagen durch das Finanzamt

Problemstellung

Anforderung u.a. von Mietverträgen durch das Finanzamt beim Vermieter (Steuerpflichtigen) im Rahmen der Bearbeitung seiner eingereichten ESt-Erklärungen zur Prüfung der erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Erfahren die gesetzlich normierten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im steuerlichen Ermittlungsverfahren als Teil des Besteuerungsverfahrens durch die Datenschutz-Grundverordnung eine Einschränkung?

Sachverhalt

Hilde gab in den Jahren 2018 und 2019 in Ihren Einkommensteuererklärungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verschiedener Objekte an.

Das Finanzamt forderte daraufhin Kopien der aktuellen Mietverträge, Nebenkostenabrechnungen und Nachweise über Erhaltungsaufwendungen an.

Hilde verweigerte die Vorlage der Mietverträge und Nebenkostenabrechnungen ohne vorherige Einwilligung der Mieter unter Berufung auf die DSGVO.

Unter Hinweis auf Hildes Mitwirkungspflichten §§ 90, 93, 97 AO forderte das Finanzamt die Unterlagen erneut an. Hilde blieb „stur“.

BFH-Urteil vom 13.08.2024, IX R 6/23, DStR 2024, S. 2425

Leitsatz:

1. Die Anforderung unter anderem von Mietverträgen durch das Finanzamt (FA) beim Vermieter (Steuerpflichtigen) nach § 97 der Abgabenordnung muss die Vorgaben der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) beachten.
2. Eine Einwilligung der Mieter in die Weitergabe an das FA ist nicht erforderlich, weil die Verarbeitung nach Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. c DSGVO gerechtfertigt ist.
3. Die Übersendung der Mietverträge an das FA ist als Zweckänderung nach Art. 6 Abs. 4 DSGVO regelmäßig zulässig.

Erläuterung und Folgen für die Praxis

Das Finanzamt kann nicht auf eine Befragung der Mieter verwiesen werden, weil Dritte zur Sachverhaltsaufklärung erst dann herangezogen werden können, wenn die Aufklärung beim Steuerpflichtigen selbst nicht zum Ziel geführt hat.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Bei der erstmaligen Abgabe einer Anlage V fordern Finanzämter für gewöhnlich die Mietverträge an.

Dies dient dazu, dass Fälle des § 21 Abs. 2 EStG oder Fragen der tatsächlichen Durchführung und des Fremdvergleichs nicht übersehen werden.

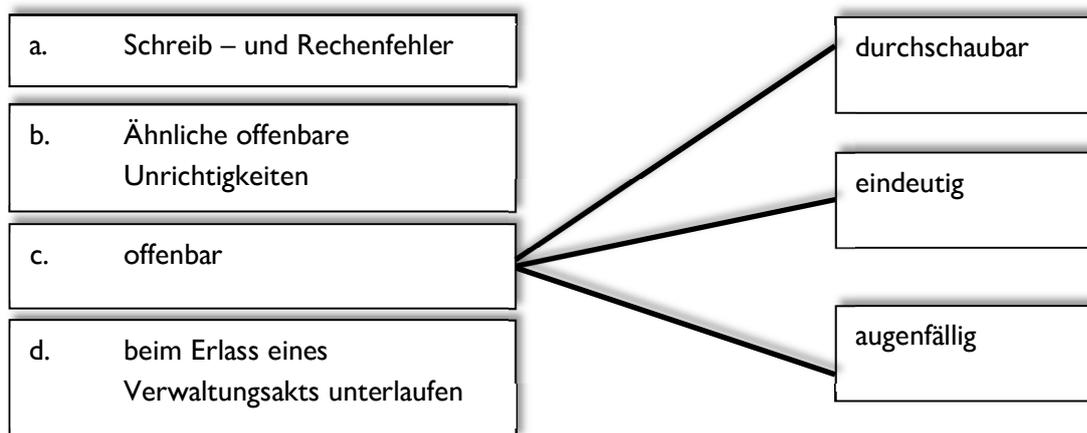
16. Steuerliches Einlagekonto und offenbare Unrichtigkeit (VIII R 33/21)

Problemstellung

Ist die Anwendung des § 129 AO wegen sonstiger offenkundiger Unrichtigkeit auch dann ausgeschlossen, wenn zwar die Fehlerhaftigkeit des Verwaltungsaktes bei dessen Erlass erkennbar ist, aber zur Berichtigung dieses Fehlers noch Sachverhaltsermittlungen der Finanzbehörde zur Höhe des zutreffenden Werts erforderlich sind?

Hintergrund: offenkundige Unrichtigkeit

Tatbestandsvoraussetzungen



Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Die konkrete Möglichkeit eines Denk- oder Überlegungsfehlers muss im zu beurteilenden Fall ausgeschlossen sein (BFH-Urteil vom 24.07.1984, VIII R 304/81, BStBl. II 1984, S. 785; BFH-Urteil vom 28.11.1985, IV R 178/83, BStBl. II 1986, S. 293, BFH-Beschluss vom 13.01.2006, XI B 19/05, BFH/NV 2006, S. 1043).

Die rein theoretische Möglichkeit eines Denk- oder Überlegungsfehlers schließt eine Berichtigung nicht aus, da diese nach den Gesetzen der Logik immer besteht (BFH-Urteil vom 31.03.1987, VIII R 46/83, BStBl. II 1987, S. 588, BFH-Urteil vom 10.09.1987, V R 69/84, BStBl. II 1987, S. 834 und BFH-Urteil vom 10.05.1989, I R 104/85, BFH/NV 1990, S. 478)

Vom Finanzamt übernommene Fehler des Steuerpflichtigen

Beispiele aus der BFH-Rechtsprechung:

- ↳ Der Steuerpflichtige reicht zusammen mit der Einkommensteuererklärung (zeitgleich) eine Anlage ein auf der sie die Mieteinnahmen in einen betrieblichen und einen privaten Anteil aufteilte und die Mieten in den jeweiligen Anlagen der Erklärung doppelt erfasste (vgl. BFH-Urteil vom 04.06.2008, X R 47/07, BFH/NV 2008, S. 1801).

- ↪ Der Steuerpflichtige reicht beim Finanzamt beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG unterjährig (nicht zeitgleich mit der Steuererklärung) eine Eröffnungsbilanz ein, die auch den Übergangsgewinn ausweist, trägt den Übergangsgewinn in der Steuererklärung aber nicht ein (BFH-Urteil vom 27.05.2009, X R 47/08, BStBl. II 2009, S. 946).
- ↪ Nichteintragung der bei der Umsatzsteuererklärung für denselben Veranlagungszeitraum erklärten und im Umsatzsteuerbescheid erklärungsgemäß berücksichtigten Umsatzsteuerzahlungen als Betriebsausgabe in die vorgelegte Gewinnermittlung (BFH-Urteil vom 27.08.2013, VIII R 9/11, BStBl. II 2014, S. 439).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Es spielt keine Rolle, ob der Steuerpflichtige die ergänzenden Unterlagen zur Steuererklärung aus der sich die offenbare Unrichtigkeit erkennen lässt zeitgleich mit der Steuererklärung beim Finanzamt einreicht oder nicht.

Hintergrund: steuerliches Einlagekonto § 27 KStG

Steuerliches Einlagekonto gem. § 27 KStG

- Gesonderte Berechnung (neben der Gewinnermittlung / „Zettel“)
- Feststellung zum Schluss des Wj. (§ 27 Abs. 2 S. 1 i. V. m. Abs. 1 S. 2 KStG)

Eigenkapital lt. Steuerbilanz am Ende **des letzten Wj.** *
 ./ Gezeichnetes Kapital (= Nennkapital) am Ende des letzten Wj.
 ./ Festgestellter Bestand Einlagenkonto am Ende des letzten Wj.
 = Übriges Eigenkapital = ausschüttbarer Gewinn (§ 27 Abs. 1 S. 5 KStG)
 (Ergebnis der Differenzrechnung I)

Summe der Leistungen im Wirtschaftsjahr <u>abzüglich übriges Eigenkapital</u> Ergebnis positiv	Summe der Leistungen im Wirtschaftsjahr <u>abzüglich übriges Eigenkapital</u> Ergebnis negativ
↪ Es wurden Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto verwendet.	↪ Es wurden keine Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto verwendet.

*Einlagen des lfd. Wirtschaftsjahres bleiben unberücksichtigt
 (BFH-Urteil vom 30.1.2013, I R 35/11, BStBl. II 2013, S. 560)

Definition der Einlage

Mehrungen des Betriebsvermögens, die der Gesellschaft nicht aus betrieblichen Gründen, sondern im Hinblick auf ein Gesellschaftsverhältnis gewährt werden (BFH-Urteil vom 30.11.2005, I R 26/04, BFH/NV 2006, S. 616 unter Verweis auf BFH-Beschluss vom 09.06.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, S. 307).

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE**Der BFH verwendet als Definition für die Einlage das „Spiegelbild“ der verdeckten Gewinnausschüttung:**

Unter einer vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ist eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht (BFH-Urteil vom 7.8.2002, I R 2/02, BStBl. II 2004, S. 131).

Bedeutung für die Besteuerung

Das steuerliche Einlagekonto dient mit Blick auf die Besteuerung des Anteilseigners dazu, die nicht steuerpflichtige Auskehrung von Einlagen, die von § 27 Abs. 1 S. 3 als Einlagenrückgewähr bezeichnet wird, zu identifizieren bzw. von grundsätzlich steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen zu separieren. Um dies zu gewährleisten, werden die nicht in das Nennkapital geleisteten (verdeckten) Einlagen auf einem besonderen Konto erfasst und bei Rückgewähr entsprechend bescheinigt, damit die Ausschüttung insoweit nicht der Halb- bzw. Teileinkünftebesteuerung auf der Anteilseignerebene unterliegt. Insoweit wird bezogen auf das EK 04 die Gliederungsrechnung des Körperschaftsteuersystems des KStG 1977 fortgeführt, um die steuerliche Behandlung der Rückgewähr von Einlagen im Vergleich zum mittlerweile rechtshistorischen Anrechnungsverfahren nicht zu ändern (BFH-Urteil vom 6.10.2009, I R 24/08, BFH/NV 2010, S. 248).

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Die Rückgewähr von Einlagen ist ein nicht steuerbarer Vorgang.

Das steuerliche Einlagekonto gem. § 27 KStG entspricht dem „alten“ EK 04 und ist in der steuerrechtlichen Bedeutung dessen Nachfolger.

Bindungswirkung für den Anteilseigner

Für die Besteuerung des Anteilseigners entfalten die gegenüber der Kapitalgesellschaft ergangenen Feststellungsbescheide über den Bestand des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 KStG eine materiell-rechtliche Bindungswirkung (BFH-Urteile vom 19.5.2010, I R 51/09, BStBl. II 2014, S. 937 und vom 28.1.2015, I R 70/13, BStBl. II 2017, S. 101), ohne dass ein „Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis“ begründet wird.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Fehler können daher nur auf Ebene der Gesellschaft korrigiert werden!

Finanzierung von Gewinnausschüttungen

„Finanzierung von Gewinnausschüttungen“	
„Neutrales Vermögen“ (erwirtschaftete Gewinne)	„Leistung aus dem steuerlichen EK“ (Einlagen der Gesellschafter)
<p>=> Einnahmen beim Anteilseigner gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG</p> <p>=> KapESt-pflicht</p>	<p>=> Keine Einnahmen beim Anteilseigner gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG)</p> <p>=> Minderung der AK (§§ 17 und 20 Abs. 2 EStG)</p> <p>=> Keine KapESt-pflicht</p>
<p>Sind in der Steuerbescheinigung über die Dividenden gesondert auszuweisen!</p>	

Welche Zugänge sind zu erfassen?

Insbesondere folgende Zuflüsse sind im Einlagekonto zu erfassen:

- ☞ Zuzahlungen in Form von Nachschüssen und sonstigen Zahlungen in die Rücklage i. S. d. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB (= Kapitalrücklage),
- ☞ Ausgabeaufgeld bei Ausgabe neuer Anteile (Agio),
- ☞ verdeckte Einlagen (z.B. Forderungsverzicht bei Werthaltigkeit der Forderung)
- ☞ Rückzahlungen vGA,
- ☞ Herabsetzung des Nennkapitals ohne Auszahlung an die Anteilseigner,
- ☞ Bei Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung sowie in Einbringungsfällen gem. § 20 UmwStG das in der Bilanz auszuweisende Eigenkapital, soweit es das Stammkapital übersteigt,
- ☞ Minderabführungen einer Organgesellschaft, wenn sie ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, § 27 Abs. 6 KStG (→ bei der Feststellung des Einlagekontos der Organgesellschaft).

Wann und wo muss der Zugang erfasst werden?

- ☞ Der Zugang in der steuerlichen Einlage ist stets mit Zufluss i. S. d. § 11 EStG zu erfassen; vgl. H 75 KStH.
- ☞ Ist sie im Jahr des Zuflusses in der Erklärung (→ KSt 1 F) und damit auch im Feststellungsbescheid gem. § 27 Abs. 2 S. 1 KStG nicht erfasst, ist eine Erfassung in späteren Jahren nicht mehr möglich.
- ☞ Es wird zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahres für die Gesellschaft gesondert festgestellt. Werden bei Ausschüttungen Einlagen zurückgewährt, mindert sich das steuerliche Einlagekonto entsprechend.

Der NAUTILUS|tipp

Voraussetzung für die Erfassung eines Zugangs zum steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG sind der tatsächliche Zufluss und die Werthaltigkeit der Einlage.

Sachverhalt

Die Dagobert Duck GmbH ist eine im Jahr 2010 gegründete GmbH. An ihrem Stammkapital in Höhe von 25.000 € waren zunächst die Gründungsgesellschafter Dagobert und Donald B mit einem Geschäftsanteil von jeweils 12.500 € beteiligt.

31.08.2012	Abschluss eines notariellen Einbringungsvertrags, zwischen Dagobert und Donald mit der GmbH einen, in dem sie sich verpflichteten, zur Stärkung des Kapitals der Klägerin voll werthaltige Darlehensforderungen gegenüber der C-GbR in Höhe von 245.000 €, 100.000 € und 250.000 € sowie Geldbeträge in Höhe von 95.000 CHF, 150.000 €, 500.000 € und 1.200.000 CHF unentgeltlich einzubringen. Die Einlagen sollten als Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ausgewiesen werden.
19.10.2012	Am 19.10.2012 übertrugen sowohl Dagobert als auch Donald Geschäftsanteile an der GmbH im Nennwert von jeweils 6.250 € unentgeltlich auf ihre Kinder Daniel und Donata.
15.05.2014	Elektronische Übermittlung der Körperschaftsteuererklärung für 2012 und die Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 an das Finanzamt; zugleich Übersendung die des Jahresabschlusses zum 31.12.2012 in Papierform.
	Der Jahresabschluss weist eine Kapitalrücklage i.S. des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in Höhe von 2.315.017,50 € aus und erläutert diese Bilanzposition wie folgt: „Mit Einbringungsvertrag vom 31.08.2012 haben die Gesellschafter ... [A] und ... [B] ihre Darlehensforderungen an die ... [C-GbR] in Höhe von 245.000 € und 100.000 € sowie 250.000 € per 15.09.2012 in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB eingebracht. Darüber hinaus wurde die Einbringung von Geldbeträgen von 95.000 CHF ... [A] und 1.200.000 CHF ... [B] beschlossen. Die Geldbeträge wurden per 25.09.2012 auf ein Girokonto der ... [X-Bank] eingezahlt.“
	Im Umlaufvermögen sind Darlehensforderungen gegenüber der C-GbR in Höhe von 595.000 € (Vorjahr 0 €) und Guthaben bei der X-Bank in Höhe von 1.072.420 € (Vorjahr 0 €) sowie bei der

	Y-Bank in Höhe von 500.000 € und 150.084,67 € (Vorjahr jeweils 0 €) ausgewiesen.
	In der Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 war für den Schluss des vorangegangenen und für den Schluss des laufenden Wirtschaftsjahrs ein Bestand des steuerlichen Einlagekontos von jeweils 0 € angegeben.
03.06.2014	Erklärungsgemäße gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 S. 3 KStG zum 31.12.2012 in Höhe von 0 €.

BFH-Urteil vom 08.12.2021, I R 47/18, BStBl. II 2022, S. 827

Leitsätze:

- 1. Allein der Umstand, dass zur Bestimmung der zutreffenden Höhe des steuerlichen Einlagekontos nicht die mechanische Übernahme der im Jahresabschluss angegebenen Kapitalrücklage ausreicht, sondern auf einer zweiten Stufe noch weitere Sachverhaltsermittlungen zur tatsächlichen Höhe des steuerlichen Einlagekontos erforderlich sind, schließt eine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 Satz 1 AO nicht aus.*
- 2. Zumindest in denjenigen Fällen, in denen die offenbare Unrichtigkeit auf der versehentlichen Nichtangabe eines Werts in der Steuererklärung beruht, ist § 129 Satz 1 AO bereits dann anwendbar, wenn für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar ist, dass die Nichtangabe fehlerhaft ist (Anschluss an das BFH-Urteil vom 22.05.2019 - XI R 9/18, BFHE 264, 393, BStBl II 2020, 37). Entsprechendes muss gelten, wenn (nur) die Angabe einer Endsumme mit 0 € erfolgt und dies erkennbar unrichtig ist.*

Sachverhalt

Die Goofy GmbH war 2010 gegründet worden. Goofy erhöhte das Stammkapital der GmbH von 25.000 € um 100 € (auf 25.100 €) und brachte eine Beteiligung (25 %) an der Dago und Goofy GbR zu Buchwerten nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG in die GmbH gegen Gewährung eben dieses neuen Geschäftsanteils i.H.v. 100 € ein.

Im Jahresabschluss 2010 wies die Goofy GmbH eine Kapitalrücklage von 1.073.611,72 € aus, die auf den Eigenkapitalanteil des Goofy in der GbR i. H. von 1.073.711,72 € zurückzuführen ist.

Das Finanzamt Entenhausen stellte das steuerliche Einlagekonto von Goofy – erklärungsgemäß – zum 31.12.2010 mit 0 € fest.

BFH-Urteil vom 08.12.2021, VIII R 33/21, BFH/NV 2025, S. 145Leitsatz:

Allein der Umstand, dass zur Bestimmung der zutreffenden Höhe des steuerlichen Einlagekontos nicht die mechanische Übernahme der im Jahresabschluss angegebenen Kapitalrücklage ausreicht, sondern auf einer zweiten Stufe noch weitere Sachverhaltsermittlungen zur Höhe des steuerlichen Einlagekontos erforderlich sind, schließt eine offenbare Unrichtigkeit im Sinne des § 129 Satz 1 der Abgabenordnung nicht aus (Bestätigung des *Urteils des Bundesfinanzhofs vom 08.12.2021, I R 47/18, BStBl. II 2022, S. 827*).

Erläuterungen und Handlungsempfehlung

Im Jahr 2010 hat eine Einbringung stattgefunden. Nach einer Einbringung könnte der Bestand des steuerlichen Einlagekontos nur dann 0 € betragen, wenn

- entweder der Wert der eingebrachten Wirtschaftsgüter exakt dem Nennwert der ausgegebenen Anteile (hier: 100 €) entspräche
 - oder wenn die Sacheinlage den Nennwert der ausgegebenen Anteile nicht erreichen würde.
- ➔ **In diesem Fall wäre auch der Grundsatz der Kapitalaufbringung verletzt und die Kapitalerhöhung hätte nicht in das Handelsregister eingetragen werden dürfen.**

Dafür, dass ein solcher Fall vorgelegen haben könnte, sprach im Streitfall nichts. In allen anderen denkbaren Fällen kann das steuerliche Einlagekonto nicht 0 € betragen.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Der BFH wies (erneut) darauf hin, dass aus der vorliegenden Bilanz auf den 31.12.2010 eine Kapitalrücklage von 1.073.611,72 € ausgewiesen ist und dieser Wert ist im Jahresabschluss nachvollziehbar erläutert wurde.

Für einen unvoreingenommenen Dritten war unter den gegebenen Umständen offensichtlich, dass der Bestand des steuerlichen Einlagekontos nicht 0 € betragen konnte.

Deshalb:

Wer mit den elektronisch übermittelten Steuererklärungen Papier einreicht, „gibt dem Finanzamt die Chance“ einen offenkundigen Fehler des Steuerpflichtigen zum Fehler des Finanzamts zu machen und damit die Türe zur Korrektur nach § 129 AO zu öffnen.

Spare nicht an beigelegtem aussagekräftigem Papier zur elektronischen Steuererklärung 😊.

17. Aussetzung der Vollziehung bei verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Höhe der Aussetzungszinsen

Problemstellung

1. Hat die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Prüfung der Frage, ob eine Zinsbelastung die objektiven Voraussetzungen eines wucherähnlichen Kreditgeschäfts im Sinne des § 138 BGB erfüllt, auch Auswirkung auf die steuerrechtliche Beurteilung der Frage, ob der in § 237 Abs. 1 und Abs. 2 i.V.m. § 238 Abs. 1 AO festgelegte Zinssatz in Höhe von 0,5 % pro Monat beziehungsweise 6 % pro Jahr zu einer rechtlichen Unanwendbarkeit aufgrund des Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung im Sinne des § 138 BGB führt?
2. Kann der typisierend festgelegte Zinssatz für Aussetzungszinsen nach § 237 Abs. 1 und Abs. 2 i.V.m. § 238 Abs. 1 AO in Höhe von 0,5 % pro Monat bzw. 6 % pro Jahr trotz der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG nicht mehr gerechtfertigt werden, weil aufgrund der veränderten Marktbedingungen der Basiszinssatz als maßstabsbildendes Kriterium bei der Bemessung des Zinssatzes nach der Abgabenordnung nicht mehr herangezogen werden könne?

Sachverhalt

Theo hatte seinen Einkommensteuerbescheid 2012 angefochten und zugleich Aussetzung der Vollziehung beantragt. Nach erfolglosem Verfahren setzte das Finanzamt Aussetzungszinsen für den Zeitraum 78 Monate festgesetzt.

Für den Zeitraum von 01.01.2019 bis zum 15.04.2021 bemängelte Theo die Höhe des Zinssatzes.

BFH-Beschluss vom 08.05.2024, VIII R 9/23, DStR 2024, S. 1999

Leitsatz:

Es wird die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob § 237 i.V.m. § 238 Abs. 11 AO seit dem 01.01.2019 bis zum 15.04.2021 insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als der Zinsberechnung für die Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung (AdV) ein Zinssatz von 0,5 Prozent pro Monat zugrunde gelegt wird.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Lesenswert in der Begründung:

Die Ungleichbehandlung zwischen Aussetzungs- und Nachzahlungszinsen kann nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Steuerpflichtigen den AdV-Zinsen theoretisch ausweichen können, wohingegen die Voraussetzungen, unter denen Nachzahlungszinsen entstehen, vom Steuerpflichtigen nicht beeinflusst werden können. Eine solche Rechtfertigung würde (...) diejenigen Steuerpflichtigen, die AdV beanspruchen können und wollen, darauf verweisen, aus wirtschaftlichen Gründen auf den zustehenden einstweiligen Rechtsschutz durch AdV zu verzichten. Dies stünde im Widerspruch zu Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG.

Erläuterung

- Es wird die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 237 i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO seit dem 01.01.2019 bis zum 15.04.2021 mit dem GG vereinbar sind.
- Einsprüche und Klage haben keine aufschiebende Wirkung.
- Mit Beschluss vom 08.07.2021, 1 BvR 2237/14 hat das BVerfG die Vollverzinsung in dieser Höhe (§ 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO) ab dem **01.01.2014** für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt.
- Dies sollte nicht für die Höhe der sonstigen Zinsen gelten. **Die Richter des VIII. Senats des BFH dagegen halten den Zinssatz für unvereinbar.**
- Denn Nachzahlungszinsen werden seit dem 01.01.2019 lediglich mit einem Zinssatz von 0,15 Prozent für jeden Monat, also 1,8 % p.a. berechnet. Auch diese Zinssatzspreizung ist verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt.

Handlungsempfehlung I

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das Revisionsverfahren ist beim BFH (nach wie vor) unter dem Aktenzeichen **VIII R 9/23** und das Normenkontrollverfahren beim BVerfG unter dem Aktenzeichen 1 BvL 8/24 anhängig.

Einsprüche können auf diese beiden Verfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

BFH-Beschluss vom 24.10.2024, VI B 35/24

Leitsatz:

Aussetzung der Vollziehung wegen verfassungsrechtlicher Zweifel an der Höhe des Aussetzungszinssatzes ist nur für Zinszeiträume ab dem 01.01.2019 und lediglich in Höhe der gesetzlichen Spreizung der Aussetzungszinsen und der Nachzahlungszinsen von 0,35 Prozent für jeden Monat zu gewähren.

Handlungsempfehlung II

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Vor dem Hintergrund dieses Adv-Beschlusses des BFH kann gemeinsam mit betroffenen Mandanten ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung erörtert und ggf. gestellt werden.

III. Aktuelle Urteile der Finanzgerichte mit Rechtsbehelfsempfehlungen

1. Erfüllen Abriss und Neubau eines Einfamilienhauses die Voraussetzungen des § 7b EStG?

Problemstellung

Fällt der Abriss eines vermieteten Einfamilienhauses mit anschließendem Neubau eines Einfamilienhauses in den Anwendungsbereich der Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG?

Sachverhalt

Toni & Vroni waren Eigentümer eines als Wohnraum vermieteten Einfamilienhauses. Aufgrund der aus ihrer Sicht unwirtschaftlichen Sanierung des Hauses (Aufwand: ca. 106.000 €) auf einen zukunftsfähigen Standard, entschieden sie sich für den Abriss und errichteten im Streitjahr 2020 ein neues Einfamilienhaus. Das Ende 2020 fertiggestellte neue Haus wollten sie wieder als Wohnraum vermieten und beantragten die Sonderabschreibung nach § 7b EStG.

Gesetzestext

§ 7b Abs. 2 Nr. 1 EStG regelt Folgendes:



(2) ¹Die Sonderabschreibungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. durch Baumaßnahmen (.....) **neue, bisher nicht vorhandene, Wohnungen** geschaffen werden, die die Voraussetzungen des § 181 Absatz 9 des Bewertungsgesetzes erfüllen; hierzu gehören auch die zu einer Wohnung gehörenden Nebenräume

FG Köln, Urteil vom 12.09.2024, 1 K 2206/21

Aufwendungen für einen Neubau nach Abriss eines zuvor vorhandenen Gebäudes, das zwar renovierungs- und modernisierungsbedürftig war, gleichwohl aber noch bewohnbare Wohnungen besaß, sind nicht förderungsfähig nach § 7b EStG, da es sich zwar um eine **neue aber nicht um eine noch nicht vorhandene Wohnung** im Sinne des Gesetzes handelt.

Handlungsempfehlung

Vergleichbare Fälle sollten offengehalten werden, bis der BFH die o.g. Rechtsfrage beantwortet hat.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das o.g. Urteil des FG Köln ist derzeit beim BFH unter dem Aktenzeichen **IX R 24/24** anhängig.

Einsprüche können auf dieses Revisionsverfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

Folgen für die Praxis

Keine neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG entsteht auch in folgenden Fällen:

- Modernisierung oder Sanierung (→ auch nicht, wenn dies mit hohen Kosten verbunden ist und sich die Ausstattungsmerkmale der Wohnung dadurch deutlich verbessern)
- Verlegung von vorhandenem Wohnraum innerhalb des Gebäudes
- Erweiterung bestehender Wohnungen um Wohnfläche

Beispiel:

Resi baut in ihrem zu fremden Wohnzwecken vermieteten Mehrfamilienhaus das DG aus (zwei neue Zimmer, kein eigenes Bad, keine Küche), in dem ein Durchbruch vom 1. OG zum DG erfolgt. Durch den Durchbruch vergrößert sich die Wohnfläche für die Mieter des 1. OG.

Lösung

Durch den Durchbruch entsteht zwar neuer Wohnraum aber keine neue Wohnung, so dass die Sonder-AfA nach § 7b EStG nicht zur Anwendung kommen kann.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE**Achtung:**

War vor Durchführung der Sanierung keine den Anforderungen des Wohnungsbegriffs genügende Wohnung vorhanden, und sind diese Anforderungen nach Durchführung der Sanierung erfüllt, ist eine neue Wohnung entstanden (BMF-Schreiben vom 07.07.2020, DStR 2020, S. 1501, Rz. 26).

- ☞ Damit ist u.E. auch eine Erweiterung von bestehendem Wohnraum von z.B. bislang 18 m² auf 24 m² nach § 7g EStG förderfähig, da eine neue Wohnung i.S.d. BewG entsteht.
- ☞ Beim Abriss eines Gebäudes entsteht u.E. dann neuer Wohnraum, wenn nach dem Wiederaufbau mehr Wohnungen als vor dem Abriss vorhanden sind.

2. Kindergeldanspruch im Übergangszeitraum bei corona-bedingter Nichtfortsetzung einer Ausbildung

Problemstellung

Begründet die Nichtfortsetzung einer Ausbildung infolge der Corona-Pandemie einen Kindergeldanspruch gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG entsprechend der Rechtsprechung zur Unterbrechung der Ausbildung infolge Krankheit und Mutterschutz?

Sachverhalt

Fritzle der Sohn von Willy begann am 01.08.2019 eine Ausbildung zum Hotelfachmann. Der Ausbildungsbetrieb wirkte darauf hin, dass das Ausbildungsverhältnis mit Aufhebungsvertrag zum 30.04.2021 vorzeitig beendet wurde.

Willy gab an, dass es für Fritzle im Hinblick auf die coronabedingten Kontaktbeschränkungen keinen Sinn ergeben hätte, im Anschluss an den Aufhebungsvertrag in der Hotelbranche einen neuen Ausbildungsbetrieb zu suchen.

Seiner Einschätzung nach habe erst zum 01.08.2022 wieder eine reelle Chance für eine Ausbildungsfortsetzung bestanden. Deshalb war eine Überbrückung notwendig

28.02.2021	Fritzle meldet sich arbeitslos.
01.05.2021 bis 31.05.2021	Bezug von Arbeitslosengeld
ab 16.08.2021	Aushilfstätigkeit in einem Hotelbetrieb in der Schweiz
Januar 2022	Rückkehr nach Deutschland wegen des Ablaufs der Aufenthaltsgenehmigung in der Schweiz
ab 01.08.2022	Beginn der Ausbildung in einem Dachdeckerbetrieb.

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 27.03.2024, 5 K 71/23

Die Berücksichtigung eines Kindes gem. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe c EStG erfordert, dass sich dieses ernsthaft um einen Ausbildungsplatz bemüht.

Handlungsempfehlung

Vergleichbare Fälle sollten offengehalten werden, bis der BFH die o.g. Rechtsfrage beantwortet hat.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das o.g. Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts ist derzeit beim BFH unter dem Aktenzeichen **III R 20/24** anhängig.

Einsprüche können auf dieses Revisionsverfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

3. Ausbildung zum Notfallsanitäter als mehraktige Erstausbildung

Problemstellung

Kindergeld zwischen zwei Ausbildungsabschnitten einer mehraktigen Ausbildung (hier zum Rettungssanitäter ausgebildetes Kind mit dem Berufsziel Notfallsanitäter):

Besteht für das Kind neben einer Vollzeitberufstätigkeit ein Anspruch auf Kindergeld unter dem Aspekt der Bewerbung um einen Ausbildungsplatz (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG) oder steht dem Anspruch eine abgeschlossene Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG) entgegen?

Hintergrund

Durch die Abschaffung der Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes durch den Gesetzgeber ab dem Veranlagungszeitraum 2012 kommt es zu der mittlerweile ständigen Streitfrage nach der Abgrenzung zwischen mehraktigen einheitlichen Erstausbildungen mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildungen.

Gesetzliche Regelung

§ 32 Abs. 4 S. 2 und 3 EStG regeln Folgendes:



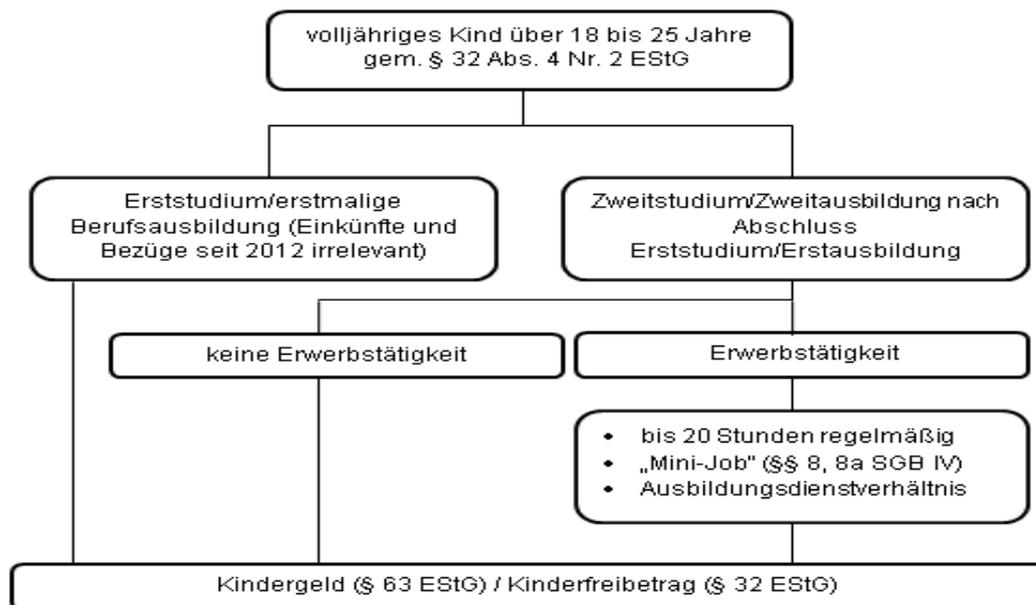
²**Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 nur berücksichtigt, wenn das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht.**

³**Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Sinne der §§ 8 und 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch sind unschädlich.**

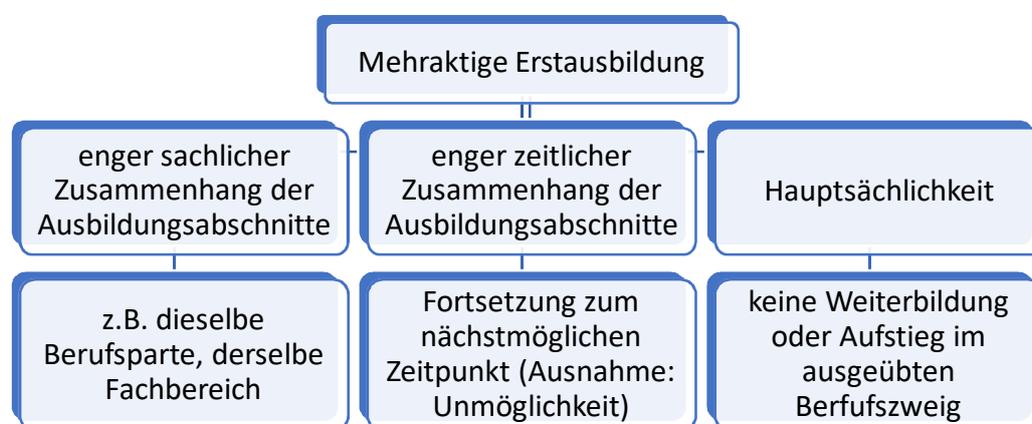
Weitere Auswirkungen des Kindergeld-/Kinderfreibetragsanspruchs

Die Berücksichtigung als Kind gem. § 32 Abs. 6 EStG, hat steuerliche Folgenwirkungen und bringt weitere Vergünstigungen mit sich:

- Abzugsfähigkeit von Krankenversicherungsbeiträgen für Kinder als eigene Beiträge (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG)
- Abzugsfähigkeit von Schulgeld (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG)
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)
- Berechnung der zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG)
- Freibetrag für auswärtige Unterbringung (§ 33a Abs. 2 EStG)
- Übertragung des Pauschbetrags für Behinderte (§ 33b Abs. 5 EStG)
- Kinderzulage bei der Riester-Förderung (§ 85 EStG)

Folge (Schema)**Bisherige BFH-Rechtsprechung zur mehraktigen Ausbildung**

Eine mehraktige Erstausbildung liegt vor, wenn der erste (objektiv) berufsqualifizierende Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang und ein nachfolgender Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang integrative Bestandteile eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellen (BFH-Urteile vom 4.2.2016, III R 14/15, BStBl. II 2016 S. 615; vom 3.7.2014, III R 52/13, BStBl. II 2015 S. 152, vom 15.4.2015, V R 27/14, BStBl. II 2016 S. 163, vom 16.6.2015, XI R 1/14, BFH/NV 2015 S. 1378; vom 3.9.2015, VI R 9/15, BStBl. II 2016 S. 166 und vom 11.4.2018, III R 18/17, BStBl. II 2018 S. 548).

**Sachlicher Zusammenhang**

Die Ausbildungsabschnitte müssen in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufsparte, derselbe fachliche Bereich) zueinanderstehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden.

Zeitlicher Zusammenhang

Der zeitliche Zusammenhang erfordert die Zielstrebigkeit des Kindes, nach Erlangung eines ersten -objektiv berufsqualifizierenden- Abschlusses den weiteren Ausbildungsabschnitt aufzunehmen (BFH-Urteil vom 15.4.2015, V R 27/14, BStBl. II 2016 S. 163).

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Eine im unmittelbaren Anschluss an die Beendigung der Erstausbildung erfolgende Anmeldung für den weiteren Ausbildungsabschnitt und damit ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Ende einer Ausbildung oder eines Ausbildungsabschnitts und den Bemühungen um eine weitere Ausbildung oder einen weiteren Ausbildungsabschnitt genügt nicht.

Unschädliche Durchbrechung des zeitlichen Zusammenhangs

- Erwerbstätigkeiten, die der zeitlichen Überbrückung bis zum nächstmöglichen Ausbildungsbeginn dienen (BFH-Urteil vom 4.2.2016, III R 14/15, BStBl. II 2016 S. 615).
- Schulorganisatorische oder andere objektive Gründe, die einer Aufnahme der nächsten Ausbildungsabschnitts zum nächstmöglichen Zeitpunkt entgegenstehen (BFH-Urteil vom 11.4.2018, III R 18/17, BStBl. II 2018 S. 548)

Hauptsächlichkeit

Die vom Kind aufgenommene Erwerbstätigkeit darf bei einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse nicht die hauptsächliche Tätigkeit bilden und die weiteren Ausbildungsmaßnahmen dürfen sich nicht als eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellen (BFH-Urteil vom 11.12.2018, III R 26/18, BStBl. II 2019, S. 765).

Indizien gegen eine einheitliche Erstausbildung sind daher:

- Längerfristige vertragliche Bindung an den Arbeitgeber
- Ausübung einer Berufstätigkeit in einer bereits erlangten Qualifikation
- Abend- und Wochenendweiterbildungen
- Nach dem äußeren Erscheinungsbild in der Gesamtbetrachtung nicht nur untergeordnete Erwerbstätigkeit

Beweislast beim Steuerpflichtigen

Der enge sachliche und zeitliche Zusammenhang der Ausbildungsabschnitte muss anhand objektiver Beweisanzeichen erkennbar werden. Der Steuerpflichtige (Kindergeldberechtigte) trägt die **objektive Beweislast dafür, dass** das Kind die für sein **angestrebtes Berufsziel** erforderliche Ausbildung **nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat** (BFH-Urteil vom 03.07.2014, III R 52/13, BStBl. II 2015 S. 152).

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Die Beweissicherung in Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten dafür, dass die Ausbildung nicht begonnen oder fortgesetzt werden kann hat erhebliche Bedeutung (z. B. Bewerbungen).

Eine Erstausbildung endet erst, wenn der Auszubildende sein Berufsziel erreicht hat.

Ist aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat, kann auch eine weiterführende Ausbildung noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sein.

Gesamtwürdigung entscheidend

Eine einheitliche Erstausbildung mit **daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit** ist von einer berufs begleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) anhand einer **Gesamtwürdigung der Verhältnisse abzugrenzen** (BFH-Urteil vom 19.02.2020, III R 28/19, BStBl. II 2020, 562)

Gesamtplan allein unerheblich

Der „**Gesamtplan**“ des Kindes, sein Berufsziel erst durch eine weitere Ausbildung zu erreichen, ist **nicht** das allein maßgebliche Kriterium für die Annahme einer einheitlichen Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG (BFH-Urteil vom 14.04.2021, III R 50/20, BStBl. II 2021, S. 866)

Sachverhalt

Hansi hat einen am 09.10.1998 geborenen Sohn Klaus, bei dessen Ausbildung zum Notfallsanitäter die Frage nach einer mehraktigen erstmaligen Berufsausbildung im Streit steht.

2016	Beendigung der Schulzeit und verschiedene Praktika
Dezember 2016 bis Mai 2018	Bundesfreiwilligendienst (BFD) als Rettungssanitäter
ab September 2018	Beschäftigung im Krankentransport zunächst für ein Uniklinikum und danach bei einem Rettungsdienst in Vollzeit
01.09.2022	Beginn der Ausbildung zum Notfallsanitäter

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 25.05.2023, 10 K 41/22

Eine Vollzeiterwerbstätigkeit in der Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten einer einheitlichen mehraktigen erstmaligen Ausbildung ist für den Kindergeldanspruch unschädlich, wenn die Berufstätigkeit lediglich der Überbrückung dient und nicht Voraussetzung für die Aufnahme des zweiten Ausbildungsabschnitts ist.

Handlungsempfehlung

Vergleichbare Fälle sollten offengehalten werden, bis der BFH die o.g. Rechtsfrage beantwortet hat.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das o.g. Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts ist derzeit beim BFH unter dem Aktenzeichen **III R 13/24** anhängig.

Einsprüche können auf dieses Revisionsverfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

4. Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags 2023 und 2024 und Folgewirkungen

Problemstellung

Ist § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG (i.d.F. des InflAusG) – in den für die Jahre 2023 und 2024 geltenden Fassungen – mit dem Grundgesetz unvereinbar, weil steuerpflichtige Bürger durch die darin normierten Grundfreibeträge schlechter gestellt werden als Empfänger von Bürgergeld?

Sachverhalt

Johnny hält den Grundfreibetrag, gemessen am Bürgergeld in Höhe von ca. 14.280 € p.a. für zu nieder, denn:

„Soweit der Gesetzgeber sozialrechtlich den Mindestbedarf bestimmt hat, den der Staat bei einem mittellosen Bürger im Rahmen sozialstaatlicher Fürsorge durch Staatsleistungen zu decken hat, darf das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum diesen Betrag nicht unterschreiten (BVerfG-Beschluss vom 25.09.1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153; BFH-Urteil vom 18.11.2009, BStBl. II 2010, 414).“

Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28.06.2024, 1 K 37/23

Leitsatz:

§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG i.d.F. des InflAusG (Grundfreibetrag) ist sowohl für den Veranlagungszeitraum 2023 als auch für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden. Eine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO und eine Vorlage zum BVerfG gem. Art. 100 Abs. 1 des GG waren im Streitfall nicht geboten, da das Gericht - trotz bestehender verfassungsrechtlicher Bedenken - nicht von der Verfassungswidrigkeit der Vorschriften des § 32a Abs. 1 S. 2 EStG i.d.F. des InflAusG überzeugt ist.

Erläuterungen und Handlungsempfehlung

Bis zur abschließenden Klärung dieser Verfassungsfrage sollten alle Einkommensteuerbescheide der Jahre 2023 und 2024 offengehalten werden.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **III R 26/24** anhängig.

Einsprüche können auf dieses anhängigen Verfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensruehe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

Reaktion der Finanzverwaltung

Um eine Flut neuer Masseneinspruchsverfahren zu verhindern, erlässt die Finanzverwaltung mittlerweile alle Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2023 vorläufig (BMF-Schreiben vom 25.11.2024, BStBl. I 2024, S. 1407).

Der Vorläufigkeitsvermerk hat folgenden Wortlaut:

„Die Festsetzung der Steuer ist gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO vorläufig hinsichtlich

- Höhe des Grundfreibetrags nach § 32a Absatz 1 Satz 2 EStG‘

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Ist der Vorläufigkeitsvermerk im Bescheid enthalten, ist ein Einspruch hinsichtlich der Höhe des Grundfreibetrags ab 2023 entbehrlich.

ABER: Unterhaltshöchstbetrag

Der Unterhaltsabzugshöchstbetrag ist gesetzlich an die Höhe des Grundfreibetrags gekoppelt.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

U.E. findet der Vorläufigkeitsvermerk auf den Unterhaltshöchstbetrag keine Anwendung. Bei Anwendung des Unterhaltshöchstbetrags sollte u.E. unter Verweis das Revisionsverfahren beim BFH unter dem Aktenzeichen **III R 26/24** Einspruch eingelegt werden.

Einsprüche können auf dieses Revisionsverfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrensrufe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

Darüber hinaus sollte u.E. die **Verfahrensrufe aus Zweckmäßigkeitgründen gem. § 363 Abs. 2 S. 1 AO** beantragt werden, da das Revisionsverfahren beim BFH nicht zum Unterhaltshöchstbetrag, sondern zum Grundfreibetrag anhängig ist und das Finanzamt deshalb gegen die gesetzliche Verfahrensrufe nach § 363 Abs. 2 S. 2 AO argumentieren könnte.

5. Schätzungen aufgrund der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF

Problemstellung

1. Ist die amtliche Richtsatzsammlung des Bundesfinanzministeriums eine geeignete Grundlage für Schätzungen?
2. Kann die Richtsatzsammlung für Gastronomiebetrieb auch auf Imbisswagen angewendet werden, die in ländlichen Gebieten aufgestellt werden?

Sachverhalt I

Bob hatte in seiner Gaststätte Betriebsprüfung bei der die Kassenführung und die fehlende Inventur beanstandet und daraufhin eine Schätzung auf der Grundlage der amtlichen Richtsatzsammlung durchgeführt wurde.

Sachverhalt II

Rocky betreibt eine Diskothek und hat bis zu fünf offene Ladenkassen geführt. Die Tageseinnahmen seien jeweils auf einem Zettel notiert und zur buchhalterischen Erfassung weitergegeben worden. Kasseneinzelaufzeichnungen (Zählprotokolle) hätten nicht vorgelegen.

Neben diesen formellen Mängeln seien zudem Unstimmigkeiten im Verhältnis Wareneinkauf und erklärten Gesamtumsätzen aus dem Getränkeverkauf festzustellen.

Sachverhalt III

Ronny betrieb zunächst einen Imbisswagen und danach in gemieteten Räumlichkeiten, mit ca. 30 Sitzplätzen. Er ermittelte den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG.

Die Außenprüfung verwarf seine Kassenführung.

Die sich nach den Aufzeichnungen ergebenden Rohgewinnaufschläge (2014: 75,77 %; 2015: 69,91 % und 2016: 111,02 %) unterschritten nicht nur den Mittelwert der Richtsatzsammlung (223 %), sondern auch erheblich den unteren Rahmen der Richtsatzsammlung (144 %).

Die Nachkalkulation ausgewählter Speisen ergab Rohgewinnaufschlag i.H.v. 228,63 %. Hiervon ausgehend nahm der Prüfer Hinzuschätzungen vor, bei denen er sich am unteren Rahmen der Richtsatzsammlung (144 %) orientierte.

Thüringer FG, Urteil vom 20.02.2024, 2 K 209/21

Leitsatz:

Eine Schätzung auf der Grundlage der amtlichen Richtsatzsammlung unter Berücksichtigung des untersten Werts der Bandbreite der Rohgewinnaufschlagsätze ist rechtmäßig, wenn hiergegen keine geeigneten Einwendungen erhoben werden.

Ebenso hatten das FG Hamburg, Urteil vom 13.10.2020, 2 K 218/18 und das FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.03.2021, 3 K 1862/19 grundsätzlich keine Bedenken gegenüber der amtlichen Richtsätze als Schätzungsgrundlage.

BFH-Beschluss vom 14.12.2022, X R 19/21, DStR 2023, S. 517Leitsatz:

Das BMF wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten, um zu der Frage Stellung zu nehmen, ob und -wenn ja- unter welchen Voraussetzungen ein äußerer Betriebsvergleich in Gestalt einer Schätzung anhand der Richtsätze der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF zulässig ist.

Erläuterungen

Der überprüft das Zustandekommen und damit die „Substanz“ der Richtsatzsammlung des BMF. Unklar erscheint dem BFH insbesondere,

- ↪ welche Einzeldaten mit welchem Gewicht in die Ermittlung der Richtsätze der jeweiligen Gewerbeklasse einfließen, wie die Repräsentativität der Daten sichergestellt wird und ob es Einzeldaten gibt, die von vornherein ausgeschlossen werden;
- ↪ ob die regional zum Teil erheblich unterschiedliche Höhe fixer Betriebskosten (insbesondere Raum- und Personalkosten) der Festlegung bundeseinheitlicher Richtsätze entgegensteht;
- ↪ weshalb die Ergebnisse von Außenprüfungen bei sog. Verlustbetrieben unberücksichtigt bleiben, obwohl auch solche Betriebe grundsätzlich einen positiven Rohgewinnaufschlagsatz ausweisen;
- ↪ ob ganz oder teilweise erfolgreiche Rechtsbehelfe des Steuerpflichtigen gegen die auf eine Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide Eingang in die Richtsatzsammlung finden.

Handlungsempfehlung

Vergleichbare Fälle, in denen Finanzämter auf Grundlage der Richtsatzsammlung schätzen sollten offengehalten werden bis der BFH über diese Fallkonstellation entschieden hat.

Der NAUTILUS|tippNAUTILUS  AKADEMIE

Die Revisionsverfahren zu dieser Rechtsfrage sind derzeit beim BFH unter den Aktenzeichen **X R 19/21** (Vorinstanz: FG Hamburg, Urteil vom 13.10.2020, 2 K 218/18), **X R 23/21** (Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.03.2021, 3 K 1862/19) und neu: **X R 14/24** (Vorinstanz: Thüringer FG, Urteil vom 20.02.2024, 2 K 209/21) anhängig.

Einsprüche können auf diese Revisionsverfahren gestützt und das Finanzamt auf die **gesetzliche Verfahrenruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO** hingewiesen werden.

IV. Aktuelles aus der Finanzverwaltung

1. Besteuerung der Vorabpauschale 2025

Info im NAUTILUS wissensspeicher	NAUTILUS  AKADEMIE
<p>BMF-Schreiben vom 10.01.2025: Basiszins zur Berechnung der Vorabpauschale gemäß § 18 Absatz 4 InvStG</p>	

Bekanntgabe des Basiszinssatzes für die Berechnung der Vorabpauschale zum 02.01.2025

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit Schreiben vom 10. Januar 2025 den für die Berechnung der Vorabpauschale maßgeblichen Basiszinssatz zum 2. Januar 2025 auf 2,53 % festgelegt.

Gemäß § 18 Abs. 4 InvStG gilt die Vorabpauschale jeweils am 2. Januar des Folgejahres als zugeflossen und ist entsprechend im Veranlagungszeitraum (VZ) 2026 zu versteuern. Eine spätere Veräußerung der betroffenen Investmentfondsanteile führt gemäß § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG zur Anrechnung der zuvor besteuerten Vorabpauschalen auf den Veräußerungsgewinn, um eine doppelte steuerliche Belastung zu vermeiden.

In den vergangenen Jahren wurden folgende Basiszinssätze für die Ermittlung der Vorabpauschale festgesetzt:

Jahr der Festlegung	Basiszinssatz	Veranlagungszeitraum des Zuflusses	BMF-Schreiben
2024	2,29 %	2025	05.01.2024
2023	2,55 %	2024	04.01.2023
2022	-0,05 %	kein Zufluss	07.01.2022
2021	-0,45 %	kein Zufluss	06.01.2021
2020	0,07 %	2021	29.01.2020
2019	0,52 %	2020	09.01.2019
2018	0,87 %	2019	04.01.2018

Die Entwicklung der Basiszinssätze zeigt insbesondere die Auswirkungen der Niedrigzinsphase in den Jahren 2021 und 2022, in denen aufgrund negativer Basiszinssätze keine Vorabpauschale anzusetzen war. Die jüngsten Zinserhöhungen führen hingegen zu einer steigenden steuerlichen Vorbelastung durch die Vorabpauschale, die in der Veranlagung entsprechend zu berücksichtigen ist.

Für die steuerliche Praxis ist insbesondere die korrekte Berücksichtigung des Zuflusszeitpunkts der Vorabpauschale sowie die Anrechnung bei einer späteren Veräußerung der Investmentfondsanteile von Bedeutung. Steuerberater sollten ihre Mandanten über die Auswirkungen dieser Besteuerung auf die Liquiditätsplanung und die steuerliche Gesamtbelastung aufklären.

Hintergrund:

Die **Vorabpauschale** wurde mit der Investmentsteuerreform 2018 (§ 18 InvStG) eingeführt und dient der **steuerlichen Erfassung laufender Erträge aus Investmentfonds**, auch wenn diese nicht ausgeschüttet werden. Hintergrund ist, dass thesaurierende und teilthesaurierende Investmentfonds ihre Erträge im Fondsvermögen belassen, wodurch Anleger steuerlich erst bei der Veräußerung der Fondsanteile belastet würden. Dies könnte zu einer langfristigen Steuerstundung führen.

Zweck der Vorabpauschale

Die Vorabpauschale soll sicherstellen, dass auch thesaurierende Fonds jährlich einer Mindestbesteuerung unterliegen. Sie stellt eine fiktive Ertragskomponente dar, die unabhängig von realen Ausschüttungen berechnet wird.

Die Berechnung erfolgt auf Basis des **Basiszinssatzes** (§ 18 Abs. 4 InvStG) und des **Werts des Fondsanteils zu Jahresbeginn**. Die Vorabpauschale gilt am **02.01. des Folgejahres als zugeflossen** und ist entsprechend in diesem Veranlagungszeitraum steuerpflichtig.

Bei der späteren **Veräußerung der Fondsanteile** wird die Vorabpauschale auf den Veräußerungsgewinn angerechnet, um eine doppelte Besteuerung zu vermeiden.

Beispiel zur Berechnung und steuerlichen Behandlung der Vorabpauschale

Ein Anleger hält zum **01.01.2025** Investmentfondsanteile mit einem Wert von **10.000 €** in einem Depot. Der Fonds ist thesaurierend, es erfolgen also keine Ausschüttungen.

Das BMF hat den **Basiszinssatz** zum **2. Januar 2025** auf **2,53 %** festgelegt. Da die Vorabpauschale nur mit **70 % des Basiszinssatzes** berechnet wird (§ 18 Abs. 4 Satz 2 InvStG), ergibt sich:

$$2,53\% \times 70\% = 1,771\%$$

Die maximale Vorabpauschale ist zudem auf den tatsächlichen Wertzuwachs des Fondsanteils begrenzt. Angenommen, der Fondsanteil hat bis zum **31.12.2025** um **5 %** an Wert zugelegt (**Endwert: 10.500 €**), bleibt die Berechnung der Vorabpauschale jedoch unverändert, da die Wertsteigerung höher als 1,771 % ist.

Berechnung der Vorabpauschale

$$10.000\text{€} \times 1,771\% = 177,10 \text{ €}$$

Steuerliche Behandlung

- Die Vorabpauschale von **177,10 €** gilt am **2. Januar 2026 als zugeflossen** und ist im **Veranlagungszeitraum 2026** steuerpflichtig.
- Unterliegt der Anleger der **Abgeltungsteuer (25 %)** zzgl. **Solidaritätszuschlag (5,5 %)** und ggf. **Kirchensteuer (8 % bzw. 9 %)**, beträgt die Steuerbelastung (ohne Kirchensteuer):

$$177,10 \text{ €} \times 26,375\% = 46,72 \text{ €}$$

- Die Depotbank führt diese Steuer automatisch an das Finanzamt ab.

Anrechnung bei späterer Veräußerung

Angenommen, der Anleger veräußert die Fondsanteile im Jahr **2030** mit einem Wert von **15.000 €**, ergibt sich ein **Veräußerungsgewinn** von:

$$15.000 \text{ €} - 10.000 \text{ €} = 5.000 \text{ €}$$

Da die Vorabpauschalen aus den Vorjahren bereits besteuert wurden, werden diese **auf den Veräußerungsgewinn angerechnet**. Hat der Anleger beispielsweise in den Jahren 2025–2029 Vorabpauschalen von insgesamt **800 €** versteuert, reduziert sich der steuerpflichtige Gewinn auf:

$$5.000 \text{ €} - 800 \text{ €} = 4.200 \text{ €}$$

Dieser Betrag unterliegt dann der Abgeltungsteuer.

Zusammenfassung der steuerlichen Auswirkungen

- ✓ **Jährliche Steuerbelastung** auch bei thesaurierenden Fonds durch die Vorabpauschale
- ✓ **Steuerliche Anrechnung** der bereits versteuerten Vorabpauschalen bei späterer Veräußerung
- ✓ **Automatische Steuerabführung** durch die depotführende Bank

Dieses Beispiel zeigt, wie die Vorabpauschale zur Verhinderung von Steuerstundungen bei thesaurierenden Fonds eingesetzt wird.

2. Verlängerung von Billigkeitsmaßnahmen

Info im NAUTILUS wissensspeicher	NAUTILUS  AKADEMIE
<p>BMF-Schreiben vom</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Unterstützung Ukraine (BMF v. 04.12.2024)▪ Flüchtlingshilfe Ukraine (BMF v, 03.12.2024)	

Verlängerung steuerlicher Maßnahmen zur Bewältigung der Ukraine-Krise bis Ende 2025

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit seinen Schreiben vom **3. Dezember 2024** und **4. Dezember 2024** die steuerlichen Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine betroffenen Personen verlängert. Die Maßnahmen erstrecken sich nun auf sämtliche steuerliche Erleichterungen, die bis zum **31. Dezember 2025** durchgeführt werden.

1. Verlängerung der Sonderregelungen für Vermietungsgenossenschaften und Vermietungsvereine

Mit dem BMF-Schreiben vom **3. Dezember 2024** wurde der Anwendungszeitraum der steuerlichen Erleichterungen für **Vermietungsgenossenschaften und Vermietungsvereine** gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG verlängert. Diese Regelung, ursprünglich durch das BMF-Schreiben vom **31. März 2022** (BStBl I S. 345) eingeführt, ermöglicht weiterhin die **steuerbegünstigte Unterbringung von Kriegsflüchtlingen** aus der Ukraine bis Ende 2025. → „Ukraine 1“

2. Verlängerung allgemeiner steuerlicher Erleichterungen für vom Krieg Betroffene

Das BMF-Schreiben vom **4. Dezember 2024** erstreckt den zeitlichen Anwendungsbereich wesentlicher Verwaltungs- und Vollzugserleichterungen auf das Jahr **2025**. Dies betrifft insbesondere die Regelungen aus den BMF-Schreiben vom:

- **17. März 2022** (BStBl I S. 330),
- **7. Juni 2022** (BStBl I S. 923),
- **13. März 2023** (BStBl I S. 404).

Diese Maßnahmen umfassen u. a. **steuerliche Begünstigungen für Spenden, Erleichterungen für gemeinnützige Organisationen sowie Sonderregelungen zur Umsatzsteuer und Lohnsteuer**. Damit sollen weiterhin steuerliche Hürden für Hilfsmaßnahmen abgebaut und die Unterstützung der Kriegsbedroffenen erleichtert werden → „Ukraine 2“

3. Bedeutung für die Praxis

Für Steuerberater ist es essenziell, Mandanten über die verlängerten Maßnahmen zu informieren. Insbesondere Unternehmen und gemeinnützige Organisationen, die Hilfsmaßnahmen durchführen oder Räumlichkeiten für Geflüchtete bereitstellen, profitieren von den steuerlichen Erleichterungen.

Die Verlängerung bis zum **31. Dezember 2025** bietet Planungs- und Rechtssicherheit für alle Beteiligten

3. Nachweis von Krankheitskosten bei E-Rezepten

Info im NAUTILUS|wissensspeicher



BMF-Schreiben vom 26.11.2024: Steuerliche Nachweisführung bei Krankheitskosten

Außergewöhnliche Belastungen: BMF: Steuerliche Nachweisführung bei Krankheitskosten

Nach der aktuellen Verwaltungsauffassung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) sind Krankheitskosten steuerlich nur dann als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 EStG abziehbar, wenn deren Zwangsläufigkeit nachgewiesen werden kann. Gemäß § 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV ist dieser Nachweis für Arzneimittel grundsätzlich durch eine ärztliche oder heilpraktische Verordnung zu erbringen. Freiverkäufliche Arznei- und Pflegemittel ohne eine solche Verordnung sind grundsätzlich nicht berücksichtigungsfähig.

Mit Schreiben vom 26. November 2024 konkretisiert das BMF die steuerliche Nachweisführung für Krankheitskosten im Zusammenhang mit der Einführung des E-Rezepts. Demnach ist der Nachweis der Zwangsläufigkeit nach § 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV wie folgt zu erbringen:

Nachweiserfordernisse nach Versicherungsstatus

Gesetzlich Versicherte:

- Kassenbeleg der Apotheke oder
- Rechnung einer Online-Apotheke

Privat Versicherte:

- Kostenbeleg der Apotheke

Erforderliche Angaben auf dem Beleg: Jeder Beleg muss folgende Angaben enthalten:

- Name der steuerpflichtigen Person
- Art der Leistung (z. B. Bezeichnung des Arzneimittels)
- Betrag bzw. Zuzahlungsbetrag
- Art des Rezeptes

Übergangsregelung für das Veranlagungsjahr 2024

Für das Veranlagungsjahr 2024 wird es nicht beanstandet, wenn der Name der steuerpflichtigen Person nicht auf dem Kassenbeleg vermerkt ist. Damit wird Steuerpflichtigen eine Anpassungsfrist eingeräumt, um die neuen Anforderungen umzusetzen.

Konsequenzen für Veranlagungszeiträume ab 2025

Mit der Einführung des E-Rezepts zum 1. Januar 2024 und der damit verbundenen Digitalisierung der Rezeptausstellung wurde die steuerliche Nachweisführung für Krankheitskosten aus Apothekenbelegen neu geregelt. Ab dem Veranlagungszeitraum 2025 genügen anonyme Kassenbelege oder Quittungen von Apotheken nicht mehr den steuerlichen Anforderungen. Vielmehr ist erforderlich, dass der Name der steuerpflichtigen Person explizit auf dem Beleg aufgeführt wird.

Praxishinweise für Steuerpflichtige und Apotheken

Steuerpflichtige: Ab dem 1. Januar 2025 sollten Steuerpflichtige beim Erwerb von Arzneimitteln auf Grundlage eines E-Rezepts mit Zuzahlung oder eigenständiger Kostentragung darauf achten, dass der ausgestellte Beleg ihren Namen enthält. Andernfalls ist eine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht möglich.

Apotheken: Apotheken sollten bis zum Jahreswechsel sicherstellen, dass die ausgestellten Belege aus elektronischen Kassensystemen die erforderlichen Angaben enthalten. Dies betrifft insbesondere die automatische Integration des Namens der steuerpflichtigen Person in die ausgestellten Rechnungen und Kassenbelege.

Besonderheit: Kundenkonto in Apotheken

Das BMF hat sich bislang nicht explizit zur steuerlichen Anerkennung von Kundenkonten bei Apotheken geäußert. In der Praxis könnten Apotheken jedoch weiterhin die unterjährigen Zuzahlungen von Kunden mit einer Kundenkarte in einem zentralen Kundenkonto dokumentieren. Die Verknüpfung dieser Daten mit den ausgestellten E-Rezepten könnte als Nachweis der Zwangsläufigkeit ausreichen. Steuerpflichtige sollten sich jedoch nicht ausschließlich darauf verlassen, sondern sicherstellen, dass ihre Belege den neuen Anforderungen entsprechen.

Diese geänderte Nachweisführung stellt eine wesentliche Anpassung im Steuerrecht dar, die sowohl Steuerpflichtige als auch Apotheken rechtzeitig berücksichtigen sollten, um eine steuerliche Anerkennung der Krankheitskosten sicherzustellen.

4. Mitwirkungspflichten bei der Außenprüfung

Info im NAUTILUS|wissensspeicher



BMF-Schreiben vom 17.02.2025: Hinweise auf die wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Außenprüfung

Zusammenfassung der aktuellen Aussage der Finanzverwaltung zur Außenprüfung

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit Schreiben vom 17. Februar 2025 aktualisierte Hinweise zu den wesentlichen Rechten und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Rahmen der Außenprüfung veröffentlicht. Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 24. Oktober 2013 und tritt zum 1. Januar 2025 in Kraft.

1. Rechtsgrundlagen und Zielsetzung der Außenprüfung

Die Außenprüfung dient der gleichmäßigen Anwendung der Steuergesetze und erfolgt im Sinne der materiellen Gerechtigkeit (§ 199 Abs. 1 AO). Sie beginnt mit der Durchführung erster Ermittlungshandlungen durch die prüfende Person oder bei einer Datenüberlassung spätestens mit der Auswertung der Daten.

2. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

Steuerpflichtige sind zur umfassenden Mitwirkung verpflichtet (§ 200 AO). Hierzu gehören insbesondere:

- Bereitstellung eines geeigneten Arbeitsplatzes für die Prüfer
- Vorlage von Büchern, Geschäftspapieren und sonstigen Unterlagen
- Unterstützung beim Datenzugriff und maschinellen Auswertungen
- Bereitstellung von Hilfsmitteln zur Einsichtnahme in digital gespeicherte Daten (§ 147 Abs. 6 AO)
- Nichtbeachtung der Mitwirkungspflichten kann zu Sanktionen führen, einschließlich eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes (§ 200a AO).

3. Ablauf und Abschluss der Außenprüfung

Die prüfende Person hat während der Prüfung über relevante Feststellungen zu informieren, es sei denn, dies würde den Prüfungszweck beeinträchtigen (§ 199 Abs. 2 AO).

Nach Abschluss der Prüfung besteht ein Anspruch auf eine Schlussbesprechung (§ 201 AO). Änderungen der Besteuerungsgrundlagen werden in einem Prüfungsbericht dokumentiert, der auf Antrag vor seiner Auswertung übermittelt wird.

4. Sonderregelungen bei Verdacht auf Steuerstraftaten

Falls sich während der Außenprüfung ein Verdacht auf eine Steuerstraftat oder eine Ordnungswidrigkeit ergibt, dürfen Ermittlungen hinsichtlich des Verdachtssachverhalts nur fortgesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige über die Einleitung des Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens informiert wurde (§ 397 AO). Die Mitwirkungspflicht kann insoweit nicht erzwungen werden (§ 393 Abs. 1 AO).

5. Elektronische Kommunikation und Datenschutz

Für den Datenaustausch empfiehlt die Finanzverwaltung verschlüsselte Archivformate (z. B. zip, rar, BitLocker) oder sichere Datenaustauschplattformen. Eine unverschlüsselte Übermittlung per E-Mail ist nur mit schriftlicher Einwilligung möglich (§ 87a Abs. 1 AO).

Fazit

Das aktualisierte BMF-Schreiben konkretisiert die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und legt verstärkt Wert auf die Nutzung digitaler Verfahren. Steuerberater sollten ihre Mandanten frühzeitig auf die Anforderungen vorbereiten, insbesondere hinsichtlich der Datenbereitstellung und sicheren Kommunikation mit der Finanzverwaltung.

5. Versteuerung von Erstattungszinsen

Info im NAUTILUS|wissensspeicher

NAUTILUS  AKADEMIE

Allgemeinverfügung vom 20.02.2025

Allgemeinverfügung des BMF zur Zurückweisung von Einsprüche und Anträge

Problemstellung

Die steuerliche Behandlung von Erstattungszinsen nach § 233a AO war in der Vergangenheit Gegenstand zahlreicher Streitigkeiten. Steuerpflichtige argumentierten, dass die Besteuerung von Erstattungszinsen mit dem Grundgesetz unvereinbar sei und legten entsprechende Einsprüche sowie Anträge auf Aufhebung oder Änderung der zugrundeliegenden Festsetzungen ein. Vor diesem Hintergrund hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Allgemeinverfügung vom 20.02.2025 eine einheitliche Vorgehensweise für alle betroffenen Verfahren bestimmt.

Sachverhalt

Mit der Allgemeinverfügung hat das BMF alle anhängigen Einsprüche und Anträge auf Aufhebung oder Änderung gegen die Festsetzung bzw. Besteuerung von Erstattungszinsen zurückgewiesen. Dies betrifft insbesondere Festsetzungen und Feststellungen im Zusammenhang mit:

- Einkommensteuer,
- Körperschaftsteuer,
- Gewerbesteuermessbetrag,
- gesonderten (und ggf. einheitlichen) Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen,
- gesonderten Verlustfeststellungen gemäß § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG,
- Bescheiden, die eine Änderung der vorgenannten Festsetzungen oder Feststellungen ablehnen.

Die Allgemeinverfügung bewirkt, dass betroffene Steuerpflichtige nur noch den Klageweg beschreiten können. Ein Einspruch ist nicht mehr zulässig. Die Klage muss innerhalb eines Jahres nach Veröffentlichung der Allgemeinverfügung im Bundessteuerblatt beim zuständigen Finanzgericht erhoben werden.

Entscheidung

Die einheitliche Zurückweisung der Einsprüche und Anträge durch das BMF stellt eine rechtsverbindliche Entscheidung dar, die das bisherige Einspruchsverfahren im Zusammenhang mit Erstattungszinsen abschließt.

Die Finanzverwaltung folgt damit einer gefestigten Rechtsauffassung zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Erstattungszinsen. Steuerpflichtige, die weiterhin eine Änderung der Rechtslage anstreben, müssen nun den Klageweg beschreiten.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Die Allgemeinverfügung hat erhebliche Auswirkungen auf Steuerpflichtige, die bislang auf eine Rückerstattung oder Nichtbesteuerung von Erstattungszinsen gehofft hatten. Da der Einspruchsweg versperrt ist und Klagen gegen die Besteuerung von Erstattungszinsen nach aktueller Rechtslage wenig Erfolgsaussichten haben, sollte sorgfältig geprüft werden, ob eine gerichtliche Auseinandersetzung zielführend ist.

Handlungsempfehlung:

Prüfung von Billigkeitserlassen: In besonderen Härtefällen kann ein Antrag auf Billigkeitserlass nach § 163 AO oder § 227 AO in Erwägung gezogen werden.

Beachtung der Klagefrist: Steuerpflichtige, die dennoch Klage erheben möchten, müssen die einjährige Frist zur Einreichung beim Finanzgericht einhalten.

Information der Mandanten: Steuerberater sollten betroffene Mandanten aktiv informieren und eine strategische Beratung anbieten.

Der NAUTILUS|tipp

NAUTILUS  AKADEMIE

Insgesamt erfordert die aktuelle Rechtslage eine pragmatische Herangehensweise. Ein eigenes Klageverfahren erscheint wenig erfolgversprechend, es sei denn, es bestehen besondere Umstände, die eine abweichende Beurteilung rechtfertigen könnten.