Aktuelles Steuerrecht Herbst 2024

NAUTILUS|**referenten**

Martin Mann, Diplom-Betriebswirt (BA), Steuerberater

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

© *September 2024 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 NAUTILUS**akademie** (NAUTILUS Fortbildung Recht & Steuern GmbH) noch von dem Verfasser des Seminarskriptes und dem jeweiligen Referenten irgendeine Haftung übernommen werden.

NAUTILUS Fortbildung Recht & Steuern GmbH

Pestalozzistraße 10 | 71282 Hemmingen
Telefon: 07150/926942-0

Email: info@nautilus-steuern.de
www.nautilus-steuern.de
Geschäftsführer: Sabrina Mann | Jürgen R. Schott
HRB 786808 | Amtsgericht Stuttgart
Umsatzsteuer-Identifikationsnummer: DE339031222

KOMPETENZ, DIE SIE KENNEN

JÜRGEN R. SCHOTT

MARTIN MANN

KLAUS PIENTKA

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

↑ Hier buchen ↑

Sparen Sie Zeit & Geld mit unseren Online- und Präsenzseminaren gepaart mit unserer Rettungsring-Methode

Inhaltsverzeichnis

I. Aktuelle Fragestellungen aus der Praxis für die Praxis 6

1. Die steuerlichen Änderungen durch das Postrechtsmodernisierungsgesetz 6
2. Endspurt: Inflationsausgleichsprämie 8
   - 2.1. Überblick: 8
   - 2.2. Weitere Informationen 10
3. Dauerbrenner: Doppelbesteuerung von Renteneinkünften – Was ist derzeit zu tun? 13
   - 3.1. Wie kann es eigentlich zur Doppelbesteuerung der Renteneinkünfte kommen? 13
   - 3.2. Doppelbesteuerungsverbot durch das BVerfG 14
     - 3.2.1. Ausgangspunkt: BVerfG-Urteil vom 06.03.2002, 2 BvL 17/99 14
     - 3.2.2. BVerfG zur Übergangsregelung bis 2039 14
     - 3.2.3. Übernahme durch den BFH: Doppelbesteuerung ist zu vermeiden 14
   - 3.3. Die richtungsweisenden Urteile des BFH vom 19.05.2021 15
     - 3.3.1. Festlegung der Berechnungsparameter zur Ermittlung der Doppelbesteuerung von Renteneinkünften 15
     - 3.3.2. Ermittlung der voraussichtlich steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse 16
     - 3.3.3. Ermittlung der aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen 18
     - 3.3.4. Fazit 21
     - 3.3.5. Nachweispflichten für den Mandanten 21
   - 3.4. BVerfG: Beschlüsse zur Rentendoppelbesteuerung 22
   - 3.5. Bisherige Reaktion der Finanzverwaltung 23
   - 3.6. Bisherige Reaktion des Gesetzgebers 24
4. Übungsleiter – und Ehrenamtspauschale richtig anwenden 25
   - 4.1. Was ist eine nebenberufliche Tätigkeit? 25
   - 4.2. Voraussetzungen 27
   - 4.3. Vorstand und Arbeitnehmer? 29
   - 4.4. Sportwarttätigkeiten 30
   - 4.5. Wann liegt eine Aufwandsentschädigung vor? 30
   - 4.6. Scheinbeschäftigungen 30
   - 4.7. Fahrdienst für gemeinnützige Altenhilfe 31
   - 4.8. Höhe der Kostenerstattung und Reisekosten 32
   - 4.9. Rechtsanspruch der Zahlung – für Arbeitnehmer/Sportler 32
   - 4.10. Anwendung der Entfernungspauschale 33
   - 4.11. Sportler 33
   - 4.12. Tätigkeiten bei Festveranstaltungen 33

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

4.13. Steuerfalle: Tätigkeit und Verzicht auf Vergütung gegen Spendenbescheinigung 34
4.14. Aktuelles BFH-Urteil 34
5. Es geht immer weiter: Kaufpreisaufteilung und das Finanzamt 35
5.1. Aktuelle 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 35
5.2. Für die Praxis: Sachverständige Begründung zur Widerlegung der BMF-Arbeitshilfe bei der Kaufpreisaufteilung 37
5.3. Verfahrensrecht? 39
5.4. Vergangenheitsbewältigung 40
6. Aussetzung der Vollziehung einer Grundsteuerwertfeststellung im Bundesmodell – Handlungsbedarf? 42
6.1. Probleme des Bundesmodells 42
6.2. Probleme der Ländermodelle 48
II. Aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung (EuGH, BVerfG und BFH) 52
1. Bemessung steuerfreier Zuschläge bei Bereitschaftsdiensten 52
2. Zuordnung einer Leasing-Sonderzahlung bei Nutzungseinlage 54
3. Zufluss nicht ausgezahlter Tantiemen bei beherrschendem Gesellschafter 56
4. Eigenes Vermögen des Unterhaltsempfängers 58
5. Berücksichtigung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG und § 20 Abs. 2 EStG – Kein Wahlrecht im Hinblick auf die BFH-Vertrauensschutzregelung 61
5.1. Frühere Rechtsprechung des BFH 61
5.2. Aufgabe des normspezifischen AK-Begriffs bei § 17 EStG 62
5.3. Übergangsregelung („Was ist mit den Altfällen?“) 63
5.4. In welchen Fällen liegen jetzt noch nachträgliche AK vor? 64
5.5. Gesetzesänderung zum 31.07.2019 64
5.6. Aktueller Fall beim BFH 66
6. Steuerliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen 69
7. Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer; „Einheitliches Vertragswerk“ in der Umsatzsteuer 71
7.1. Einheitliches Vertragswerk 71
7.2. Grunderwerbsteuerliche Behandlung 71
7.3. Umsatzsteuerliche Behandlung 72
8. Der BFH und das Leistungsbündel – EuGH-Vorlagen zum Aufteilungsgebot bei unselbständiger Nebenleistung zur Beherbergung 74
9. GewSt: Erweiterte Kürzung bei Vermietung eines Hotelgrundstücks 77
9.1. Grundsätze 77
9.2. Vermietung eines Hotelgrundstücks 79
10. Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 AO 81

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

11. BFH hält Höhe der Aussetzungszinsen ab 01.01.2019 für verfassungswidrig 85

12. Keine Terminsverlegung wegen eines Kurzurlaubs „ins Blaue“ 87

III. Aktuelle Urteile der Finanzgerichte mit Rechtsbehelfsempfehlungen 89

1. Sind die Grundsätze für Verträge zwischen nahen Angehörigen auf Verträge zwischen Partnern nicht-ehelicher Lebensgemeinschaft übertragbar 89

2. Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes nach § 4 Abs. 4a EStG 89

3. „Geschäftliche“ Veranlassung von Bewirtungskosten fällt unter § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG 90

4. Erste Tätigkeitsstätte vs. Betriebsstätte: Keine Veränderung durch das neue Reisekostenrecht? 93

5. Verfassungsmäßigkeit der Pendlerpauschale ab 2022 95

6. Gewerblichkeit der Vermietung von Appartements in einem Boardinghouse 97

7. Steuerberatungskosten als Veräußerungskosten 99

8. Verfassungsmäßigkeit der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 S. 5 EStG 101

9. Teilentgeltliche Immobilienübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unterhalb der historischen Anschaffungskosten ist keine Veräußerung nach § 23 EStG 104

10. Mindestdauer einer Erstausbildung nach § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG auch für § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG maßgebend 105

11. Ärztlich verordnete Nahrungsergänzungsmittel bei Krebserkrankungen als Krankheitskosten? 106

12. Abmahnungen sind umsatzsteuerpflichtig 107

13. Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz für Milchersatzprodukte 109

14. Keine Änderung eines Steuerbescheids nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3, Abs. 2 AO zuungunsten des Steuerpflichtigen 111

IV. Aktuelles aus der Finanzverwaltung 113

1. Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung bzw. Übertragung von Vermögensbeteiligungen ab 2024 113

2. Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung 115

3. Ertragsteuerrechtliche Behandlung von digital agierenden Steuerpflichtigen (Influencer) ... 116

4. Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen; Zeitpunkt und Dokumentation der Zuordnungsentscheidung 118

5. Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG (90 %-Test) 120

5.1. Ausgangspunkt. BFH-Rechtsprechung 120

5.2. Reaktion der Finanzverwaltung 121

6. Änderung des AEAO 122

7. Anhörung Beteiligter vor Erlass eines Verwaltungsakts 123

8. Beginn der Mitteilungsverpflichtung nach § 146a Abs. 4 AO 125

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

I. Aktuelle Fragestellungen aus der Praxis für die Praxis

1. Die steuerlichen Änderungen durch das Postrechtsmodernisierungsgesetz

Mit Datum vom 18.07.2024 wurde das Postrechtsmodernisierungsgesetz im BGBl. I 2024 Nr. 236 verkündet. Damit ist insbesondere auch die dreitägige Zugangsvermutung um einen Tag verlängert worden.

Verlängerung der Postlaufzeiten

Den tatsächlich verlängerten Postlaufzeiten zu genügen, wurde nun die Bekanntgabefiktion ab dem 01.01.2025 von bisher 3 auf nunmehr 4 Tage ausgedehnt.

Diese Neuregelung der 4-Tagesfiktion ist gesetzlich für die Bekanntgabe sämtlicher Verwaltungsakten (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 2 AO) auf eine 4-tägige Fiktion hinausgeschoben worden.

Änderung beim Verwaltungszustellungsgesetz

Auch hier ist nun zukünftig eine fiktive Bekanntgabe innerhalb der 4-Tagesfristen möglich (§ 4 Abs. 2 Verwaltungszustellungsgesetz).

Hinweis:

Die vorgesehene fiktive Samstagsbekanntgabe, so wie sie noch in dem entsprechenden Rentenentwurf aufgenommen war (vgl. § 22 Abs. 2b AO im Entwurf, Bundestagsdrucksache 20-11817), ist nicht umgesetzt worden.

Hier wurde dem Vorschlag des Deutschen Steuerberaterverbandes gefolgt.

Beispiel

Der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2023 trägt das Datum 29.09.2025 (Montag).

Lösung

a) Zustellungsfrist

Der o.g. Einkommensteuerbescheid gilt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO n,F. vier Tage nach dessen Aufgabe zur Post als zugegangen.

Zugangstag wäre demnach der 03.10.2025 gewesen. Dies Tag der Deutschen Einheit (Freitag). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs handelt es sich bei der 3-Tagesfiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO a.F. um eine Frist, auf die § 108 Abs. 3 AO zumindest entsprechend anwendbar ist (BFH-Urteil vom 14.10.2003, IX R 68/98, BStBl. II 2003 S. 898). Diese Rechtsprechung ist u.E. auf die Neuregelung übertragbar.

Der Bekanntgabetag verschiebt sich dadurch auf den nächsten Werktag.

Bedingt durch das Wochenende ist dies der Montag, 06.10.2025.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

b) Einspruchsfrist

Bei der Einspruchsfrist gem. § 355 Abs. 1 S. 1 AO handelt es sich um eine so genannte Ereignisfrist. Ereignisfristen sind Fristen, für deren Anfang ein Ereignis oder ein in den Lauf des Tages fallender Zeitpunkt maßgebend ist (§ 187 Abs. 1 BGB).

Es ist das für den Beginn der Frist maßgebende Ereignis festzustellen.

Das für den Beginn der Einspruchsfrist gem. § 355 Abs. 1 S. 1 AO maßgebende Ereignis ist die Bekanntgabe des anzufechtenden Verwaltungsaktes.

Dies ist hier der Montag, 06.10.2025.

Der Beginn der Frist ist dann gem. § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 187 Abs. 1 BGB mit Ablauf des Ereignistages.

Die Frist im vorliegenden Fall beginnt also mit Ablauf des Montag, 06.10.2025 zu laufen.

Die Fristdauer beträgt gem. § 355 Abs. 1 S. 1 AO einen Monat ab Eintritt des maßgeblichen Ereignisses.

Hier: einen Monat ab dem Tag der Bekanntgabe.

Das Ende der Frist muss errechnet werden. Die Frist endet bei Monatsfristen, wie im hier vorliegenden Fall mit Ablauf des Tages des letzten Monats, der die gleiche Zahl wie der Ereignistag hat (§ 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 2 1. Alt. BGB).

Dies ist hier der Donnerstag, 06.11.2025.

Fällt das Ende der Frist auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, so verlängert sich die Frist gem. § 108 Abs. 3 AO bis zum Ablauf des nächstfolgenden Werktags.

Dies ist hier nicht der Fall. Die Frist endet am Donnerstag, 06.11.2025 um 24:00 Uhr.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

2. Endspurt: Inflationsausgleichsprämie

2.1. Überblick:

Die **Inflationsausgleichsprämie** ist Teil des dritten Entlastungspakets, das am 03.09.2022 beschlossen wurde. Sie dient dazu, die Auswirkungen der steigenden Preise auf die Arbeitnehmer abzumildern. Laut Statistischem Bundesamt haben mehr als drei Viertel aller Tarifbeschäftigten in Deutschland seit Oktober 2022 eine solche Prämie erhalten oder werden sie bis Ende 2024 ausgezahlt bekommen.

Wesentliche Informationen zur Inflationsausgleichsprämie:

1. **Gesetzliche Grundlage**:
   - Die Inflationsausgleichsprämie basiert auf dem „Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz" vom 19.10.2022.
   - Das Gesetz wurde am 25.10.2022 im Bundesgesetzblatt verkündet.

2. **Begünstigungszeitraum**:
   - Der **Zeitraum für** die **steuerfreie Zahlung** der Inflationsausgleichsprämie ist vom **26.10.2022 bis zum 31.12.2024** befristet.
   - Dieser Zeitraum bietet Arbeitgebern eine flexible Möglichkeit, die Prämie auszuzahlen.

3. **Höhe der Prämie**:
   - **Steuer- und sozialversicherungsfreie Zahlungen** sind bis zu einem Betrag von **3.000 Euro** möglich.
   - Die Auszahlung kann in einem oder mehreren Teilbeträgen erfolgen, solange die Gesamtsumme den Freibetrag von 3.000 Euro nicht überschreitet.

Der NAUTILUS|**tipp** NAUTILUS AKADEMIE
In der SV entfallen aufgrund der Steuerfreiheit auf diese Leistungen deshalb **keine Beträge**, da es sich dabei nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) **nicht um Arbeitsentgelt** im Sinne von § 14 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch handelt.

4. **Bedingungen für die Prämie**:
   - Die Inflationsausgleichsprämie muss **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** gewährt werden. Sie darf also nicht anstelle von regulären Lohnbestandteilen gezahlt werden.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

- Arbeitgeber müssen bei der Gewährung der Prämie klarstellen, dass diese im Zusammenhang mit der Preissteigerung steht. Dies kann durch einen entsprechenden Hinweis auf dem Überweisungsträger oder in der Lohnabrechnung erfolgen.
  - es kann natürlich auch eine eigene Lohnart für die Lohnabrechnung angelegt werden
    - ☞ **Wichtiger**: die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto (§ 4 LStDV) **aufzuzeichnen**
    - ☞ andere Steuerbefreiungen, Bewertungsvergünstigungen oder Pauschalbesteuerungsmöglichkeiten (wie z. B. § 3 Nummer 34a, § 8 Abs. 2 Satz 11, § 8 Abs. 3 S. 2 EStG) bleiben hiervon unberührt und können **neben** dieser Steuerfreiheit in Anspruch genommen werden
  - Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist außerdem, dass die Leistung **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird, also insbesondere **nicht** im Wege einer Entgeltumwandlung finanziert wird.
  - Gewährt der AG dem AN im begünstigten Zeitraum **mehrere** Leistungen, gilt die Steuerbefreiung nur bis zur Höhe von **insgesamt** 3.000 Euro
  - die Steuerbefreiung kann bis zu dem Betrag von 3 000 Euro in der Regel für **jedes** Dienstverhältnis, also auch für aufeinander folgende Dienstverhältnisse, gesondert in Anspruch genommen werden. Dies gilt allerdings **nicht** bei mehreren aufeinander folgenden Dienstverhältnissen in dem begünstigten Zeitraum zu **ein und demselben** AG

5. **Sozialversicherungsrechtliche und steuerliche Aspekte**:
   - Zahlungen der Inflationsausgleichsprämie sind bis zu 3.000 Euro **steuer- und sozialversicherungsfrei**.
   - Die Prämie wird bei einkommensabhängigen Sozialleistungen, wie Arbeitslosengeld II oder Sozialgeld, **nicht als Einkommen angerechnet**. Dies wurde durch eine Ergänzung der Arbeitslosengeld II/Sozialgeld-Verordnung sichergestellt.

6. **Freiwillige Leistung**:
   - Die Inflationsausgleichsprämie ist eine **freiwillige Leistung** des Arbeitgebers. Es gibt keine gesetzliche Verpflichtung, diese Prämie an alle Arbeitnehmer auszuzahlen. Unternehmen haben die Freiheit zu entscheiden, ob und in welcher Höhe sie diese Prämie gewähren.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Fazit

Die Inflationsausgleichsprämie bietet Arbeitgebern eine attraktive Möglichkeit, ihre Mitarbeiter steuerbegünstigt zu unterstützen. Steuerberater sollten ihre Mandanten (erneut) darauf hinweisen, dass diese Prämie **zusätzlich** zum regulären Arbeitslohn gezahlt werden muss und dass sie den Freibetrag von 3.000 Euro pro Mitarbeiter nicht überschreiten darf, um steuerliche Vorteile zu erhalten. Zudem ist es wichtig, die Prämie korrekt zu deklarieren und den Zusammenhang mit der Preissteigerung klar zu kommunizieren.

Der NAUTILUS|**tipp** NAUTILUS AKADEMIE

Noch bis 31.12.2024 kann das Produkt genutzt werden!

2.2. Weitere Informationen

1.

Das BMF hat auf seiner Webseite hierzu eine FAQ-Liste veröffentlicht, in der viele Fragen beantwortet werden.

- https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Steuern/FAQ-IAP.html

Der NAUTILUS|**tipp** NAUTILUS AKADEMIE

Hinweis auf angepasste **FAQ des BMF**: Stand: 24.05.2023

15. Kann ein Arbeitgeber eine Sonderzahlung an einen Arbeitnehmer als steuerfreie IAP leisten, wenn er im Gegenzug geleistete **Überstunden** kürzt, auf die kein Auszahlungsanspruch besteht?

Der Inflationsbezug der Leistung muss erkennbar sein (vgl. Frage 11). In den Fällen, in denen im Zeitpunkt der Vereinbarung oder der Zusage der Sonderzahlung **kein Anspruch** des Arbeitnehmers auf eine Vergütung von Überstunden besteht (→ **also lediglich die Möglichkeit des Freizeitausgleichs gegeben ist**), ist die Steuerbefreiung einer IAP **zulässig**. Auch wenn der Arbeitnehmer im Gegenzug auf einen Freizeitausgleich von Überstunden verzichtet beziehungsweise Überstunden gekürzt werden, auf die kein Auszahlungsanspruch besteht, ist die Voraussetzung einer Gewährung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ in diesen Fällen erfüllt.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

2.

Mögliche Nachweise:

Vereinbarung über eine Zahlung zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise nach § 3 Nr. 11c EStG

zwischen

_____
(NAME, VORNAME, ADRESSE)

- nachfolgend Arbeitgeber[1]-

und

_____
(NAME, VORNAME, ADRESSE)

- nachfolgend Arbeitnehmer-[1]

Präambel

Zwischen den Parteien besteht ein Arbeitsverhältnis seit dem _____ [Datum]. Maßgeblich ist der Arbeitsvertrag vom _____ [Datum], zuletzt geändert am _____ [Datum].

Mit dieser freiwilligen Zusage zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen [einmaligen] Bonus in Höhe von _____ Euro [**max. 3.000,00 Euro**] netto, d.h. steuer- und sozialversicherungsfrei als Beihilfe nach § 3 Nr. 11c EStG zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise.

Dies geschieht ohne Anerkennung einer dahingehenden rechtlichen Verpflichtung. Im Einzelnen:

§ 1

Der Arbeitgeber zahlt zusammen mit der Vergütung für den Monat _____ [Angabe des betreffenden Monats] einen freiwilligen und einmaligen Bonus in der genannten Höhe.

Alternativ: Der Arbeitgeber zahlt zusammen mit der Vergütung einen freiwilligen Bonus in der genannten Höhe. Die Auszahlung erfolgt in Teilbeträgen von jeweils _____Euro zusammen mit der Vergütung für die folgenden Monate: _____ [Angabe der betreffenden Monate].

§ 2

Bei der Lohn- und Gehaltsabrechnung wird der freiwillige Bonus gesondert als Bonus zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise ausgewiesen.

§ 3

Der Arbeitgeber verpflichtet sich zur Nettozahlung. Für den Fall, dass die Zahlung steuerlich (und damit i.d.R. auch sozialversicherungsrechtlich) nicht anerkannt wird, wird zu Lasten des Arbeitgebers hochgerechnet werden.

§ 4

Die Bonuszahlung erfolgt freiwillig ohne Bindung für die Zukunft. Ein Rechtsanspruch für zukünftige Fälle ist ausgeschlossen.

_____ _____
Ort/Datum/Unterschrift Arbeitgeber[1] Ort/Datum/Unterschrift Arbeitnehmer[1]

[1] Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.

ACHTUNG keine Rechtsberatung, sondern unverbindlicher Hinweis aus steuerlicher Sicht – im Zweifel ist anwaltlicher Rat zum Arbeitsrecht einzuholen!

3.

Inflationsausgleichsprämie ist pfändbar!

Es war lange umstritten, ob die Inflationsausgleichsprämie, die Arbeitnehmern zwischen dem 26.10.2022 und dem 31.12.2024 in einer Gesamthöhe von bis zu 3.000 Euro steuer- und sozialabgabenfrei ausgezahlt werden kann, pfändbar ist. Der Bundesgerichtshof entschied im April 2024 (**Urteil vom 25.04.2024, IX ZB 55/23**), dass die Inflationsausgleichsprämie **pfändbar ist**.

Nach Ansicht des Bundesgerichtshofs genügt es für den Pfändungsschutz nicht, dass die Prämie dazu dient, die Folgen der Inflation abzumildern. Die Inflationsausgleichsprämie ist, anders als staatliche Corona-Hilfen, nicht zweckgebunden und kann vom Arbeitnehmer frei verwendet werden. Zudem handelt es sich um eine freiwillige Zahlung des Arbeitgebers und nicht um eine staatliche Unterstützung. Daher gehört sie zum Arbeitseinkommen, selbst wenn sie steuer- und sozialversicherungsfrei gewährt wird.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

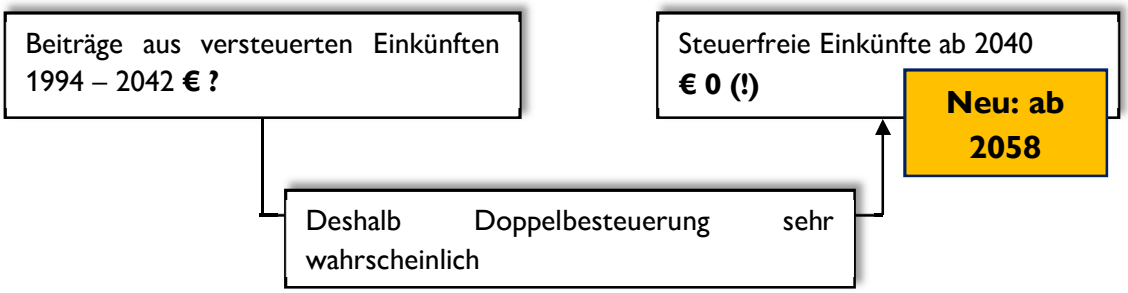
3. Dauerbrenner: Doppelbesteuerung von Renteneinkünften – Was ist derzeit zu tun?

3.1. Wie kann es eigentlich zur Doppelbesteuerung der Renteneinkünfte kommen?

Sachverhalt

Ein Lebenslauf wie viele andere auch……

1975	Ronny wird geboren.
01.10.1994	Beginn der Ausbildung und Zahlung von Arbeitnehmerbeiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung aus versteuertem Einkommen. Der Arbeitgeberanteil bleibt steuerfrei.
01.10.2003	Wechsel in ein berufsständisches Versorgungswerk und weiterhin Zahlung von Arbeitnehmerbeiträgen zum berufsständischen Versorgungswerk aus versteuertem Einkommen. Der Arbeitgeberanteil bleibt wieder steuerfrei
Seit 01.10.2005	Ronny macht sich selbständig und bezahlt ab sofort die Beiträge zum berufsständischen Versorgungswerk in voller Höhe selbst. Einen steuerfreien Arbeitgeberanteil gibt es nicht mehr.
2042	Voraussichtlicher Renteneintritt.



Folgerungen

Eine Doppelbesteuerung von Renteneinkünften kann m.E. von vornherein kursorisch nur in zwei Konstellationen (Arbeitnehmerfälle) ausgeschlossen werden:

- Erster Rentenversicherungsbeitrag im Jahr 2025 geleistet, da in diesem Fall von Anfang an alle Rentenversicherungsbeiträge zu 100 % steuerlich abzugsfähig und damit unbelastet sind.
- Rentner, die spätestens 2005 in Rente gegangen sind und der Ertragsanteil ihrer Rente bei 50 % liegt. Dies entspricht dem steuerfrei (§ 3 Nr. 62 EStG) eingezahlten Arbeitgeberanteil der Rentenversicherungsbeiträge.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

3.2. Doppelbesteuerungsverbot durch das BVerfG

3.2.1. Ausgangspunkt: BVerfG-Urteil vom 06.03.2002, 2 BvL 17/99

Mit Urteil vom 06.03.2002, 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, S. 618 hat das BVerfG dem Gesetzgeber aufgegeben, die unterschiedliche Besteuerung der Beamtenpensionen nach § 19 EStG und der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG, die seit dem Jahr 1996 mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar war, neu zu regeln.

Dabei hatte das BVerfG vorgegeben, dass im Rahmen der gebotenen Neuregelung

- die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und
- die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen sind,

dass eine doppelte Besteuerung „in jedem Fall“ vermieden wird.

3.2.2. BVerfG zur Übergangsregelung bis 2039

Grundsätzlich: Verfassungsgemäß

Die Übergangsregelung des § 10 Abs. 3 S. 4-6 EStG ist verfassungsgemäß (zulässige Typisierung).

Die ab dem Jahr 2005 beginnende begrenzte und in den Folgejahren ansteigende prozentuale Berücksichtigung von **Altersvorsorgeaufwendungen** bis zur **volle**n **Abzugsfähigkeit ab dem Jahr 2025** führt dazu, dass ein Arbeitnehmer bis zum Jahr 2025 nur einen Teil seiner Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben steuermindernd geltend machen kann, selbst dann, wenn seine Rentenbezüge zu 100 % besteuert werden.

Grenze: Doppelbesteuerung

Ungleichbehandlungen, die damit einhergehen, sind für die Übergangszeit, **bis zur Grenze einer verbotenen Doppelbesteuerung**, verfassungsrechtlich hinnehmbar (BVerfG-Beschlüsse vom 14.6.2016, 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, S. 801 und 2 BvR 323/10, DStR 2016, S. 1731).

Das Zusammenspiel von Abzugsfähigkeit von Altersvorsorgeaufwendungen und Besteuerung der Alterseinkünfte ist verfassungswidrig, sobald das Verbot der Doppelbesteuerung nicht beachtet wird.

3.2.3. Übernahme durch den BFH: Doppelbesteuerung ist zu vermeiden

Laut des Grundsatzurteils des BFH vom 26.11.2008, X R 15/07, BStBl. II 2009, S. 710, ist eine Doppelbesteuerung von Renteneinkünften **„in jedem Fall“, sprich in jedem Einzelfall**, zu vermeiden.

In welcher Weise dies zu erfolgen hat, musste der BFH in seinem Grundsatzurteil (noch) nicht entscheiden.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

3.3. Die richtungsweisenden Urteile des BFH vom 19.05.2021

3.3.1. Festlegung der Berechnungsparameter zur Ermittlung der Doppelbesteuerung von Renteneinkünften

Grundsatzformel

Eine doppelte Besteuerung liegt vor, wenn die steuerliche Belastung der Vorsorgeaufwendungen höher ist als die steuerliche Entlastung der darauf beruhenden Altersrenten (vgl. z.B. Urteil vom 23.10.2013, X R 3/12, BStBl. II 2014, S. 58; BVerfG-Beschluss vom 29.9.2015, 2 BvR 2683/11, BStBl. II 2016, S. 310; BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, DStRE 2021, S. 762).

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Der BFH wählt für die abstrakte Grundsatzformel die folgende Negativformulierung (BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, DStRE 2021, S. 762):

Eine **doppelte Besteuerung** ist **nicht gegeben**, wenn die **Summe der voraussichtlich steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mindestens ebenso hoch** ist **wie** die **Summe der aus versteuertem Einkommen aufgebrachten Altersvorsorgeaufwendungen**.

Grundannahmen der Berechnung

Für die Berechnung der doppelten Besteuerung hat der BFH bereits vor den Urteilen vom 19.05.2021 folgende feststehenden Kriterien entwickelt und mit den aktuellen Urteilen wieder bestätigt (BFH-Urteile vom 6.4.2016, X R 2/15, BStBl. II 2016, S. 733; vom 21.6.2016, X R 44/14, DStR 2016, S. 2575; vom 23.8.2017, X R 33/15, BStBl. II 2018, S. 62 und vom 19.05.2021, X R 33/19, DStRE 2021, S. 762).

Nominalwertprinzip

Es gilt das Nominalwertprinzip ohne Indexierung und Inflationsausgleich (so bereits BFH vom 31.10.2008, X R 15/07, BStBl. II 2009, S. 710; BVerfG-Beschluss vom 29.9.2015, 2 BvR 2683/11, BStBl. II 2016, S. 310).

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das heißt im Ergebnis, dass die eingezahlten Beiträge den auszuzahlenden Renteneinnahmen „1:1“ gegenüberzustellen sind.

Rüge der Doppelbesteuerung bereits zu Beginn des Leistungsbezugs

Ebenso wie in der Beitragsphase in jedem Jahr steuerbelastete und steuerentlastete Beträge zusammentreffen, treffen auch in jedem Jahr des Rentenbezugs steuerpflichtige und steuerfreie Bezüge zusammen. Deshalb kommt es auch nicht in Betracht, lediglich für Zwecke der verfassungsrechtlichen Prüfung zu unterstellen, dass erst die in der Schlussphase des Rentenbezugs zufließenden Zahlungen aus versteuerten Beiträgen stammen. Dies würde den Anspruch der Rentner auf effektiven Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG) gegen eine etwaige doppelte Besteuerung in übermäßiger Weise verkürzen, weil eine solche doppelte Besteuerung dann in der Praxis regelmäßig erst durch die Erbengeneration geltend gemacht werden könnte (BFH-Urteile vom 09.12.2009, X R 28/07, BStBl. II 2010, S. 348, Rz. 97 und vom 21.6.2016, X R 44/14, DStR 2016, S. 2575).

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das heißt im Ergebnis, dass die Berechnung zur Doppelbesteuerung am Beginn des Leistungsbezugs erfolgt und eine sich ergebende Doppelbesteuerung in diesem Veranlagungszeitraum frühestens gerügt werden kann.

Konkrete Einkommensteuer unerheblich

Es kommt nicht auf die Höhe der konkreten Einkommensteuerminderung durch die Beiträge und die konkrete Belastung der Einnahmen an (BFH-Urteil vom 21.6.2016, X R 44/14, DStR 2016, S. 2575).

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Der BFH bleibt in der Einzelfallprüfung bei einer pauschalierenden und typisierenden Betrachtung.

3.3.2. Ermittlung der voraussichtlich steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse

Bisherige Maßgabe – Voraussichtlicher Rentenzufluss

In die Berechnung der steuerlichen Entlastung der Renten sind die bislang vereinnahmten sowie die zum Zeitpunkt des Bezugsbeginns der Rente der statistischen Wahrscheinlichkeit nach zu erwartenden Leistungen einzubeziehen, nicht dagegen die konkret im Einzelfall bis zum Todeszeitpunkt erzielte Rente (BFH-Urteil vom 21.6.2016, X R 44/14, DStR 2016, S. 2575).

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Für die Hochrechnung der steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse ist die aktuelle Sterbetafel maßgebend.

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Beispiel:
Ronny bezog vom 01.10.2010 an eine Altersrente der DRV ohne Zuschüsse zur Krankenversicherung i.H.v. monatlich 2.000 € (Jahresbetrag: 24.000 €). Seine statistische Lebenserwartung beträgt im Zeitpunkt des Renteneintritts 17 Jahre und 6 Monate.

Lösung (nach BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19):
Der Jahresbetrag der Rente ist ohne jährliche Rentenanpassungen zu bestimmen, da im Prognosezeitpunkt noch keine Erkenntnisse über eine Rentenerhöhung vorlagen.

Besteuerungsanteil lt. Tabelle:	*60 %*
steuerfreier Anteil somit:	*40 %*
steuerfreier Anteil insgesamt: (24.000 € x 40 % x 17 Jahre und 6 Monate):	*167.616 €*

Hinterbliebenenrente

Neben den jährlichen Rentenfreibeträgen des Rentners selbst sind auch die der statistisch länger lebenden Hinterbliebenen aus möglichen zukünftigen Hinterbliebenenrenten zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, Rz. 47 bis 55).

Beispiel:
Ronny ist mit Peggy verheiratet. Peggy hat zum Zeitpunkt des Renteneintritts von Ronny eine um 7 Jahre und 6 Monate (90 Monate) längere Lebenserwartung wie Ronny.

Lösung (nach BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19):

Große Witwenrente (Rentenartfaktor 1,0 nach § 67 Nr. 6 SGB VI):	*2.000 €*
x erste drei Monate	*6.000 €*
steuerfreier Anteil somit:	*40 %*
steuerfreier Anteil insgesamt: (6.000 € x 40 %):	*2.400 €*
Große Witwenrente (Rentenartfaktor 0,6 nach § 67 Nr. 6 SGB VI):	*1.200 €*
x 87 Monate	*104.400 €*
steuerfreier Anteil somit:	*40 %*
steuerfreier Anteil insgesamt: (106.800 € x 40 %):	*41.760 €*
steuerfreier Anteil Hinterbliebenenrente gesamt:	*44.160 €*
steuerfreier Anteil insgesamt (167.616 € + 44.160 €)	*211.776 €*

Grundfreibetrag

Der Grundfreibetrag dient der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums und kann deshalb nicht nochmals berücksichtigt werden, um die steuerliche Belastung einer speziellen Einkunftsart abzumildern (BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, Rz. 66 bis 74).

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge

Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge werden ebenfalls nicht besteuert, weil sie Bestandteil des verfassungsrechtlich zwingend zu verschonenden Existenzminimums sind (BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, Rz. 75 bis 77).

Beitragsanteile zur Krankenversicherung

Gleiches gilt für die Beitragsanteile zur Krankenversicherung, die der Rentenversicherungsträger aus gesetzlicher Verpflichtung heraus (§ 249a SGB V) trägt und die nach § 3 Nr. 14 EStG steuerfrei sind (BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, Rz. 78 bis 81).

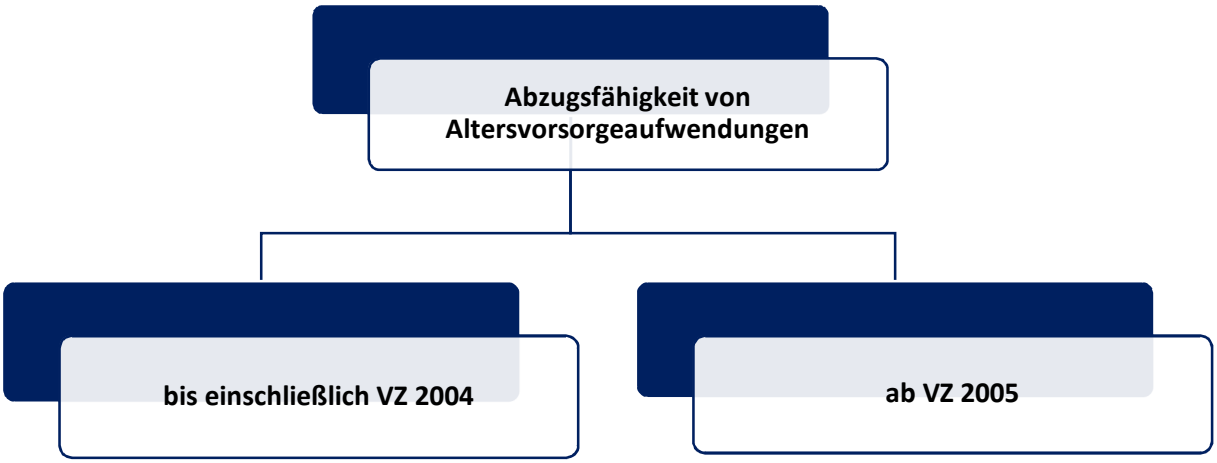
Werbungskosten-Pauschbetrag

Der Abzug von Werbungskosten dient der Umsetzung des objektiven Nettoprinzips. Deshalb kann der Werbungskosten-Pauschbetrag gem. § 9a S. 1 Nr. 3 EStG ebenfalls nicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung herangezogen werden (BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, Rz. 61 bis 66).

Sonderausgaben-Pauschbetrag

Der Sonderausgaben-Pauschbetrag dient der pauschalen Abgeltung bestimmter Sonderausgaben und kann deshalb ebenfalls nicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung herangezogen werden (BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, Rz. 82 und 83).

3.3.3. Ermittlung der aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen



Altersvorsorgeaufwendungen bis einschließlich VZ 2004

Altersvorsorgeaufwendungen bis einschließlich VZ 2004 sind im Verhältnis der Sozialversicherungsbeiträge aufzuteilen (so bereits BFH vom 31.10.2008, X R 15/07, BStBl. II 2009 S. 710 mit Verweis auf BVerfG-Beschluss vom 13.2.2008, 2 BvL 1/06, DStR 2008 S. 604).

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Beiträge zu privaten Renten- und kapitalbildenden Lebensversicherungen

Sind den Sozialversicherungsbeiträgen nicht gleichgestellt und deshalb nur nachrangig zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 23.08.2017, X R 33/15, BStBl. II 2018 S. 62).

Beiträge zu Haft- und Unfallversicherungen

Sind den Sozialversicherungsbeiträgen ebenfalls nicht gleichgestellt und deshalb nur nachrangig zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, Rz. 98 bis 101).

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Den Beiträgen zur Sozialversicherung sind nur die Vorsorgeaufwendungen gleichgestellt, die bei nicht gesetzlich Versicherten an die Stelle der Sozialversicherungsbeiträge treten.

Vorwegabzug bei Zusammenveranlagung

Die Aufteilung erfolgt im Verhältnis der vorrangig zu berücksichtigenden Vorsorgeaufwendungen (BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, Rz. 102 und 103).

Altersvorsorgeaufwendungen ab VZ 2005

Bei ab 2005 geleisteten Rentenversicherungsbeiträgen sind die tatsächlich abziehbaren Beiträge gemäß § 10 Abs. 3 EStG n.F. zugrunde zu legen (BFH-Urteil vom 21.06.2016, X R 44/14, DStR 2016, S. 2575).

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Sollte die Günstigerprüfung hin zur Rechtslage bis VZ 2004 geführt haben, sind die Vorsorgeaufwendungen entsprechend aufzuteilen.

Arbeitgeberanteil zur Rentenversicherung

Bei der Ermittlung der steuerlichen Belastung der Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung muss darüber hinaus berücksichtigt werden, dass die Arbeitgeberbeiträge gemäß § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei gewesen sind (so bereits BFH-Urteil vom 31.10.2008, X R 15/07, BStBl. II 2009 S. 710).

Abschlag für kalkulierte Beiträge

Bei der Ermittlung der geleisteten Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung sind solche Anteile nicht herauszurechnen, die kalkulatorisch nicht auf den Erwerb eines Anspruchs auf Altersrente entfallen (BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, Rz. 106 bis 109).

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Veranlagungszeiträume ohne Steuerfestsetzung

In Veranlagungszeiträumen, in denen die Einkommensteuer tatsächlich auf 0 DM/€ festgesetzt worden ist, gibt es gleichwohl Altersvorsorgeaufwendungen, die aus versteuertem Einkommen geleistet worden sind. Maßgeblich sind die Altersvorsorgeaufwendungen, die nicht abzugsfähig gewesen wären (BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, Rz. 110 und 111).

Beitragszeiten vor 1990 nach DDR-Recht

Nach § 6 der Verordnung über die Besteuerung des Arbeitseinkommens (AStR) vom 22.12.1952 (GBl. der DDR, Nr. 182, S. 1413) ist der Pflichtbeitrag zur Sozialversicherung als berufsbedingte Aufwendung abzugsfähig gewesen, sodass die Beiträge nicht aus zu versteuerndem Einkommen zu zahlen waren (Sächsisches Finanzgericht, Urteile vom 16.12.2020, 2 K 1710/19, juris und vom 25.05.2022, 6 K 449/20)

Anhängiges Verfahren vor dem BFH

Sind für Zwecke einer Vergleichsbetrachtung für die Ermittlung einer doppelten Besteuerung die rentenrechtlichen Regelungen des § 256a SGB VI (Entgeltpunkte für Beitragszeiten im Beitrittsgebiet) sowie die Anlage 10 zum SGB VI zu berücksichtigen?

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das o.g. Urteil des Sächsischen FG vom 25.05.2022, 6 K 449/20 ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **X R 18/23** anhängig.

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

Beispiel:

Ronny hat im Laufe seiner Erwerbsbiographie 180.000 € Altersvorsorgeaufwendungen geleistet. Davon konnte er 45.000 € steuerlich abziehen.

Lösung (nach BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19):

steuerfreier Anteil Rente insgesamt (167.616 € + 44.160 €)	*211.776 €*
aus versteuertem Einkommen geleistete Rentenbeiträge (180.000 € ./. 45.000 €)	*135.000 €*

➔ *Damit läge keine Doppelbesteuerung vor.*

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Unterbliebene Geltendmachung von Beiträgen

Eine doppelte Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und –bezügen kann sich nicht allein daraus ergeben, dass ein Steuerpflichtiger in der Vergangenheit keine Altersvorsorgeaufwendungen geltend gemacht hat, obwohl sie einkommensteuerlich abziehbar gewesen wären; in diesem Fall sind die Aufwendungen nicht in die nach den Maßstäben des Senatsurteils vom 19.05.2021, X R 33/19 anzustellende Vergleichsrechnung einzubeziehen (BFH-Urteil vom 06.04.2022, X R 27/20, BFH/NV 2022, S. 1168).

3.3.4. Fazit

Aus Vorstehendem lässt sich folgender Schluss ableiten:

- Selbständige sind wegen des fehlenden Arbeitgeberanteils stärker betroffen, als Arbeitnehmer.
- Gutverdiener sind stärker betroffen als Geringverdiener, da ihre Beiträge bis VZ 2004 steuerlich stärker belastet waren.
- Männer sind stärker betroffen als Frauen, da ihre Lebenserwartung geringer ist.
- Verheiratete sind stärker betroffen als Ledige, da sie die Hinterbliebenenrente zu berücksichtigen haben.

Info im NAUTILUS|wissensspeicher NAUTILUS AKADEMIE

Berechnungsbeispiel

- Ermittlung des jährlichen Doppelbesteuerungsbetrags (= jährlicher Entlastungsbetrag) unter Anwendung der Rechtsgedanken des BFH-Urteils vom 19.05.2021, X R 20/19

3.3.5. Nachweispflichten für den Mandanten

Die Beweis- und Feststellungslast für das Vorliegen einer etwaigen verfassungswidrigen doppelten Besteuerung liegt bei dem Steuerpflichtigen, der aus einem derartigen Tatbestand ihm günstige Rechtsfolgen (= Milderung der Besteuerung seiner Altersbezüge) ableiten will.

Hierzu muss er Folgendes darlegen:

- Gesamtsumme der Rentenversicherungsbeiträge
- Erwerbsbiographie und Rentenversicherungsverlauf
- Einkommensteuerbescheide seit Beginn der Rentenbeitragspflicht
- Alternativ: Rentenversicherungsverläufe → aus diesen Beitragszahlungen kann dann die Höhe des Gehalts bzw. der sonstigen beitragspflichtigen Einnahmen - jedenfalls bis zur Beitragsbemessungsgrenze- abgeleitet werden. Da zudem die -in den einzelnen Jahren variierende- Höhe der Beitragssätze zu den anderen Sparten der gesetzlichen Sozialversicherung bekannt ist, ergibt sich bei Kenntnis der beitragspflichtigen Einnahmen durch einen einfachen Rechenvorgang auch der Gesamtbeitrag zur Sozialversicherung. Dieser Gesamtbeitrag bildet wiederum die Tatsachengrundlage, um in Anwendung des § 10 Abs. 3 EStG in der im jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassung eine Höchstbetragsberechnung vornehmen zu können.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Der Anteil der aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen kann auch nach sachgerechten Maßstäben zu schätzen sein.

Beispielsweise hat bei Zugrundelegung der Daten des Verbands Deutscher Rentenversicherungsträger ein Selbständiger, der Beiträge nach Maßgabe der Beitragsbemessungsgrenze gezahlt hat zwischen 60 % und 80 % der Beiträge aus versteuertem Einkommen geleistet (vgl. Broer, BB 2004, S. 527, Abb. 5).

Bei einer solchen Schätzung wird daher im Allgemeinen sowohl nach der Höhe der Beiträge - je höher die Beiträge waren, desto geringer fiel der prozentuale Anteil der tatsächlich als Sonderausgaben abziehbaren Beiträge aus - als auch danach zu differenzieren sein, ob der Steuerpflichtige Anspruch auf steuerfreie Leistungen des Arbeitgebers für seine Altersvorsorge hatte.

Die Möglichkeit der Schätzung ist mittlerweile Bestandteil der ständigen Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteile vom 21.06.2016, X R 44/14; vom 23.08.2017, X R 33/15, BStBl. II 2018 S. 62 und vom 19.05.2021, X R 20/19, DStRE 2021, S. 773).

3.4. BVerfG: Beschlüsse zur Rentendoppelbesteuerung

Problemstellung

Beim BVerfG waren zum Problem der Doppelbesteuerung von Renteneinkünften zwei Verfassungsbeschwerden anhängig:

2 BvR 1140/21

Rechtsfrage:	Verstößt die durch den BFH aufgestellte Rechenformel zur Ermittlung der Doppelbesteuerung von Renteneinkünften gegen das Grundgesetz?
Vorinstanz:	BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 33/19, DStRE 2021, S. 762
Erledigungsdatum	07.11.2023 nicht zur Entscheidung angenommen

2 BvR 1143/21

Rechtsfrage:	Verstößt die durch den BFH aufgestellte Rechenformel zur Ermittlung der Doppelbesteuerung von Renteneinkünften gegen das Grundgesetz?
Vorinstanz:	BFH-Urteil vom 19.05.2021, X R 20/19, DStRE 2021, S. 773
Erledigungsdatum	07.11.2023 nicht zur Entscheidung angenommen

BVerfG-Beschlüsse vom 07.11.2023, 2 BvR 1140/21 und 1143/21

Die Verfassungsbeschwerden sind unzulässig werden nicht zur Entscheidung angenommen.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Vor dem Hintergrund, dass das BVerfG die Verfassungsbeschwerden aus formalen Gründen (2 BvR 1140/21 und 2 BvR 1143/21) nicht zur Entscheidung angenommen hat, bleiben die zentralen verfassungsrechtlichen Fragen (leider!!!) ungeklärt. Hierbei geht es insbesondere um folgende Punkte:

- Nominalwertprinzip
- Gleichrangigkeit der Sozialversicherungsbeiträge
- Einbeziehung der Hinterbliebenenrente

Durch Erledigung dieser Verfahren sind Einsprüche trotz Vorläufigkeitsvermerk wieder uneingeschränkt zulässig.

Neu anhängiges Verfahren beim BFH

Verstößt § 22 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa und bb EStG gegen den Grundsatz der Normenklarheit, weil die dort genannten Ertragsanteile nicht mittels mathematischer Berechnung nachvollziehbar sind.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das Urteil des Finanzgericht des Saarlandes vom 27.03.2024, 3 K 1072/20, EFG 2024, S. 1315 ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **X R 9/24** anhängig.

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

3.5. Bisherige Reaktion der Finanzverwaltung

Aktuell ergehen Einkommensteuerbescheide seit dem VZ 2005 hinsichtlich der Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen aus der Basisversorgung nach § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG gem. § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO vorläufig (BMF-Schreiben vom 28.03.2023, IV A 3 - S 0338/19/10006 :001, BStBl. I 2022, S. 203).

Info im NAUTILUS|wissensspeicher NAUTILUS AKADEMIE

Zur vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO:

- BMF-Schreiben vom 30.08.2021, „Vorläufige Steuerfestsetzung im Hinblick auf anhängige Musterverfahren (§ 165 Absatz 1 Satz 2 AO“, BStBl. I 2022, S. 203)

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

3.6. Bisherige Reaktion des Gesetzgebers

Der Gesetzgeber hat als „Sofortmaßnahme“ gegen die Doppelbesteuerung der Renteneinkünfte folgendes geregelt bzw. geplant:

- Volle Abzugsfähigkeit der Rentenversicherungsbeiträge bereits ab 2023 anstatt erst ab 2025 (umgesetzt durch das JStG 2022)
- **Anpassung** des **Versorgungsfreibetrages** und des **Freibetrages für Leibrenten** ab dem Veranlagungszeitraum 2023 zu Gunsten des Steuerpflichtigen.
- Als weitere Folgeänderung wird auch der **Altersentlastungsbetrag** in § 24a EStG entsprechend **angepasst**.
- **Verlangsamung des Anstiegs des Besteuerungsanteils** der Rente ab 2023 um 0,5 % anstatt um 1 % (Bsp.: Rentenbeginn in 2030, Besteuerungsanteil 86 % anstatt bisher 90 %). Damit werden Renten erst ab 2058 anstatt bereits 2040 voll besteuert.
- Einführung eines zusätzlichen „Rentenfreibetrags“ (noch in „Planung“)

Der NAUTILUS|**tipp** NAUTILUS AKADEMIE

Wichtiger Hinweis des Gesetzgebers:

„Die vorliegenden Anpassungen … werden jedoch nicht ausreichen, um „doppelte Besteuerungen“ für alle zukünftige Rentenkohorten vollständig zu vermeiden. … Zur vollständigen Vermeidung einer „doppelten Besteuerung“ … sind weitere Regelungen erforderlich, die zeitnah in einem dritten Schritt gesetzlich geregelt werden.“ (vgl. Wachstumschancengesetz, Regierungsentwurf, S. 145).

Diese Überlegungen entbinden die Beratungspraxis u.E. derzeit nicht von der Prüfung der Doppelbesteuerung im Einzelfall, da die Wirkung dieser Maßnahmen für aktuelle Neurentner nicht eintreten kann.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

4. Übungsleiter – und Ehrenamtspauschale richtig anwenden

In einer Verfügung des Bayer. LfSt vom 01.11.2017 (Stand 01.01.2018) werden die beiden Normen zur Nebenberuflichkeit vollständig aktuell erläutert.

Grundlage

Vorschrift:	§ 3 Nr. 26 EStG „Übungsleiter-Freibetrag"	§ 3 Nr. 26a EStG „Ehrenamtspauschale"
Steuerfreibetrag:	3.000,00 €	840,00 € (nicht, wenn für dieselbe Tätigkeit § 3 Nr. 12 oder 26 EStG in Betracht kommt)
Voraussetzungen:	nebenberufliche Tätigkeit	
	Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke im Dienst oder Auftrag	
	einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung	
	begünstigte Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbar; künstlerische Tätigkeit, nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen	jede Tätigkeit begünstigt (außer im wirtschaftlichen Geschäfts-betrieb)
Ausgaben:	nur dann Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug, wenn	
	• Einnahmen > Steuerfreibetrag und gleichzeitig • Ausgaben > Steuerfreibetrag	

Kernpunkte der Verfügung

- Erläuterung mit Beispielen zum zeitlichen Umfang der Nebenberuflichkeit
- Berechnungsbeispiele zum zeitlichen Umfang
- Behandlung von gemischten Tätigkeiten
- Verhältnis von Haupt- und Nebentätigkeit

4.1. Was ist eine nebenberufliche Tätigkeit?

Übungsleiter- und Ehrenamtsfreibetrag setzen tatbestandsmäßig voraus, dass die Tätigkeit **nebenberuflich** ausgeübt wird.

Zeitliche Komponente

- Auch Personen ohne Hauptberuf können nebenberuflich tätig sein.
- Rentner und Hausfrauen sind „Hauptberufe".
- Der Begriff „nebenberuflich" bezieht sich auf den Zeitumfang der Tätigkeit.
  - Eine Tätigkeit ist nebenberuflich, wenn sie nicht mehr **als ein Drittel der Arbeitszeit** eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt (max. 14 Stunden in der Woche).

- **Ausnahme:**
  - Wird eine höhere Beschäftigungszeit als Arbeitszeit nachgewiesen, ist diese zugrunde zu legen (Finanzbehörde Hamburg, 29.10.2015, S 2121 – 2015/001 – 52).
  - Mehrere gleichartige Tätigkeiten müssen addiert werden.
  - Diese Grenze bezieht sich auf den Jahresdurchschnitt.

Abgrenzung zum Hauptberuf

Probleme ergeben sich in der Praxis immer bei der Abgrenzung zwischen Haupt- und Nebentätigkeit. In einer neuen Entscheidung hat der BFH deutlich gemacht, dass die Gleichartigkeit der Haupt- und Nebentätigkeit die Anwendung des § 3 Nr. 26 und 26a EStG ausschließt (BFH-Beschluss vom 11.12.2017, VI B 75/17). Aber es gibt auch hier begrenzten Möglichkeiten des „Nebeneinanders".

- Die Nebentätigkeit muss sich inhaltlich klar von der Haupttätigkeit abgrenzen lassen.
- Die Nebentätigkeit muss **getrennt** vertraglich geregelt und vergütet werden.
- Schädlich ist, wenn die nebenberufliche Tätigkeit Bestandteil der Haupttätigkeit ist (z. B. nebenamtliche Prüfungstätigkeit eines Hochschullehrers, die nicht Teil seiner Tätigkeit an der Hochschule ist (BFH-Urteil vom 29.01.1987, IV R 189/85).
- Auch Tätigkeiten, die neben einer Haupttätigkeit für die gleiche gemeinnützige Organisation ausgeübt werden, können in diesem Sinne nebenberuflich sein (beachte FG Düsseldorf, Urteil vom 29.02.2012, 7 K 4364/10 L).
- Die Nebentätigkeit darf nicht zwingend mit der Haupttätigkeit verbunden sein.
- Die Nebentätigkeit darf nicht zum gleichen Leistungsangebot des Arbeitgebers gehören, sondern muss unabhängig davon angeboten und durchgeführt werden.
- Klauseln im Hauptarbeitsvertrag, nach denen der Arbeitgeber den Mitarbeiter auch für andere vergleichbare Tätigkeiten einsetzen kann, sind schädlich.
- Unklar ist, ob eine gleichartige Tätigkeit bei einem anderen Arbeitgeber begünstigt ist.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Nach alter Lesart der Finanzverwaltung war die „Nebenberuflichkeit" immer bezogen auf ein gesamtes Jahr zu betrachten.

Achtung

In der neuen Verwaltungsanweisung des BayL vom 1.11.2018 ist bei einer kürzeren Vertragsdauer als dem gesamten Veranlagungszeitraum dieser (also der kürzere!) für die Prüfung der Nebenberuflichkeit zugrunde zu legen.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

4.2. Voraussetzungen

Der Übungsleiterfreibetrag unterscheidet sich vom Ehrenamtsfreibetrag nach § 3°Nr.°26a EStG durch die Höhe und den eingeschränkten Anwendungsbereich folgender Tätigkeiten:

nebenberufliche Tätigkeiten	nebenberufliche Tätigkeiten	nebenberufliche Tätigkeiten
↓	↓	↓
als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer etc.	künstlerische Tätigkeit	Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Durch die Verfügung vom 1.1.2018 wurde der Umfang der begünstigten Tätigkeiten auch auf **Demenzbetreuer** ausgedehnt.

Die **nebenberufliche Tätigkeit** muss für eine kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG begünstigte Körperschaft oder für eine inländische juristische Person des privaten Rechts ausgeübt werden.

Hinsichtlich des Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzugs wird auf die Ausführungen zu § 3 Nr. 26a EStG verwiesen.

Der Ehrenamtsfreibetrag (§ 3 Nr. 26a EStG) und der Übungsleiterfreibetrag (§ 3 Nr. 26 EStG) können bei verschiedenen Tätigkeiten für eine Institution oder mehrere Institutionen nebeneinander bestehen (z. B. Übungsleiter und Kassierer).

Beispiel

A ist sowohl Übungsleiter als auch Kassierer im Sportverein und erhält dafür im Jahr 2019 2.900,00 € als Übungsleiter und 780,00 € in der Funktion als Kassierer.

Lösung

Für die Tätigkeit als Kassierer erhält A den Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG und für die Tätigkeit als Übungsleiter den Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG. Es verbleiben somit aus der Tätigkeit des Übungsleiters sonstige Einkünfte i. H. v. 500,00 €. Der Saldo aus der Tätigkeit als Kassierer von 50,00 € liegt unterhalb der Freigrenze des § 22 Nr. 3 EStG und löst damit keine Steuer aus.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Ehrenamtlichen Arbeitnehmern können nach § 3 Nr. 16 EStG die Reisekosten steuerfrei erstattet werden.

§ 3 Nr. 26a EStG sieht im Gegensatz zu § 3 Nr. 26 EStG keine Begrenzung auf bestimmte Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich vor.

- eine Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer steuerbegünstigten Körperschaft
- einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (z. B. nebenberufliche Aufsichtstätigkeit in einem Schwimmbad, nebenberuflicher Kirchenvorstand) oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Körperschaft des privaten Rechts (nicht Berufsverbände nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG)
- Tätigkeit muss im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb (auch Zweckbetriebe nach §§ 65 – 68 AO) ausgeübt werden (niemals Vermögensverwaltung oder steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)
- Nebenberuflichkeit: auch hier gelten die 14 Wochenstunden durchschnittlich
    - Auch Personen, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, können nebenberuflich tätig sein, z. B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.
    - Bei mehreren verschiedenartigen Tätigkeiten i. S. d. § 3 Nr. 26 oder 26a EStG ist die Nebenberuflichkeit für jede Tätigkeit getrennt zu beurteilen.
    - Mehrere gleichartige Tätigkeiten sind zusammenzufassen.
    - Der Förderung begünstigter Zwecke kann auch eine Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts dienen.

Begünstigt sind z. B. die Tätigkeiten der Mitglieder des Vorstands, des Kassierers, der Bürokräfte, des Reinigungspersonals, des Platzwartes, des Aufsichtspersonals oder des Schiedsrichters im Amateurbereich.

Die Tätigkeit der Amateursportler ist nicht begünstigt.

Vortragstätigkeiten sollen nach Auffassung des Finanzgerichtes, hier FG Köln, nicht mehr begünstigt sein. Mit Urteil vom 19.10.2017 wurden in einem Streitfall eine Dozenten- und Lehrtätigkeit im Rahmen einer allgemeinen Ausbildung, einer Weiterbildung, einer Sprachhilfe oder sonstiger Kurse als auch die Leitung von Arbeitsgemeinschaften mit Referendaren ausdrücklich von den Richtern aus dem Anwendungsbereich des § 3 Nr. 26 EStG ausgeklammert.

Höchstbetrag

- Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG ist ein Jahresbetrag.
- Dieser wird auch dann nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden. Er ist nicht zeitanteilig aufzuteilen, wenn die begünstigte Tätigkeit lediglich wenige Monate ausgeübt wird.
- Beim Lohnsteuerabzug ist eine zeitanteilige Aufteilung des Freibetrags nicht erforderlich.
- Dies gilt auch dann, wenn feststeht, dass das Dienstverhältnis nicht bis zum Ende des Kalenderjahres besteht.
- Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber jedoch schriftlich zu bestätigen, dass die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG nicht bereits in einem anderen Dienst- oder Auftragsverhältnis berücksichtigt worden ist oder berücksichtigt wird.
- Diese Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen.
- Die Steuerbefreiung schlägt auch auf die Sozialversicherung durch!

4.3. Vorstand und Arbeitnehmer?

Beispiel

Der Verein zur Pflege des Brauchtums betreibt auf einem Weinfest einen Weinstand. Die Mitglieder und auch der Vorstand erhalten je geleisteter Stunde eine Vergütung von 8,50°€ (ab 1.1.2017 8,84°€). Ist diese Vergütung schädlich für die Gemeinnützigkeit?

- **Vergütung im Rahmen des Weinhandels**

Die Tätigkeit im Rahmen des Weinhandels ist dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen.

- **Vergütung der Mitglieder**

Grundsätzlich ist eine angemessene Vergütung bei der Veräußerung des Weines unschädlich. Gegen 8,50 € bestehen m. E. keine Bedenken. Der Ehrenamtsfreibetrag (§ 3 Nr. 26a EStG) scheidet hier aus.

Zudem sollte der Verein keinen Verlust im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb haben. Die Regelung in der Mustersatzung bezieht sich auf unangemessen hohe Vergütungen.

- **Vergütung des Vorstandes für die Tätigkeit beim Weinfest**

Die Regelung des § 27 Abs. 3 BGB bezieht sich nicht nur auf den gesetzlichen Vorstand i. S. d. § 26 BGB, sondern ist auch auf andere Organmitglieder (z. B. den erweiterten Vorstand oder den Gesamtvorstand) anwendbar (BGH v. 14.12.1987, Az. II ZR 53/87).

Die Rechtsfrage ist m. E. klar; § 27 Abs. 3 BGB bezieht sich auf die organrechtliche Tätigkeit als Vorstand (so auch Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, 11. Auflage, S. 160 unten).

Folglich sind Vergütungen für die Tätigkeit im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb denkbar.

Eine Stellungnahme seitens der Finanzverwaltung ist zu diesem Problem bisher nicht erfolgt.

4.4. Sportwarttätigkeiten

Die Tätigkeit als Sportwart ist grundsätzlich nur unter den Voraussetzungen des Ehrenamtsfreibetrages begünstigt und somit steuerlich und sozialversicherungsrechtlich bis zur Höhe von 720,00°€ unerheblich.

4.5. Wann liegt eine Aufwandsentschädigung vor?

Der BGH hat in seinem Beschluss v. 6.4.2017 – IX ZB 40/16 seine alte Auffassung zum Thema „Wann liegt Aufwendungsersatz vor?“ korrigiert. Nach der nun vorliegenden Entscheidung zum Insolvenzrecht ist eine Aufwandsentschädigung immer dann gegeben, wenn es sich dabei im Ergebnis um die Erstattung von Aufwendungen handelt und von vornherein ein Ausgleich für den zeitlichen Aufwand ausgeschlossen ist. Es darf nicht die Zeit vergütet werden, sondern es muss ein entstehender Posten vergütet werden.

Diese auf § 850a ZPO gestützte Auffassung ist für das Steuerrecht ebenfalls entscheidend, denn werden entsprechende Aufwendungen erstattet, sind, bezogen auf den erstatteten Aufwand, keine steuerpflichtigen Einkünfte anzunehmen.

Ein solcher Aufwendungsersatz muss grundsätzlich den tatsächlichen Aufwand pauschal oder ernsthaft entschädigen. Vor diesem Hintergrund lassen sich pauschal Fahrtkosten von 0,30 € pro gefahrenen Kilometer auch steuerlich als Aufwendungsersatz entsprechend darstellen.

4.6. Scheinbeschäftigungen

Im Bereich der Mannschaftssportarten ist es sehr verbreitet, dass Sponsoren mit Trainern, Betreuern oder Spielern direkte Arbeitsverträge abschließen.

BFH-Entscheidung v. 30.8.2017 – II R 46/15

Schließt ein Sponsor nur zum Schein mit Fußballspielern Arbeitsverträge ab und arbeiten die Spieler tatsächlich nicht in der Unternehmensgruppe des Sponsors, sondern spielen unter Profibedingungen für den Verein, so liegt eine Schenkung des Sponsors an den Verein in Höhe des angeblichen Arbeitsentgelts vor.

Dieser Auffassung hat sich der BFH angeschlossen.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

In der Begründung führt der BFH aus:

- Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch die Zuwendung bereichert ist.
- Eine freigebige Zuwendung setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung objektiv unentgeltlich ist, und in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit.

Ob eine Bereicherung des Empfängers vorliegt und welche Personen als Zuwendende und welche als Bedachte an einer freigebigen Zuwendung beteiligt sind, bestimmt sich ausschließlich nach der Zivilrechtslage (BFH-Urteil vom 18.07.2013 II R 37/11, BStBl. II 2013, S. 934, Rz. 12).

Für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften gilt grundsätzlich die erbschaft- und schenkungsteuerliche Befreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b. ErbStG Diese Befreiung erfordert aber, dass die Zuwendung auch tatsächlich in dem steuerbegünstigten Bereich erbracht wird.

Eine Leistung, die auf der Seite des Empfängers den ideellen Bereich oder den Zweckbetrieb berührt und ausschließlich unmittelbaren Zwecken dient, dürfte somit von der negativen Rechtsprechung nicht betroffen sein.

Der NAUTILUS|**tipp** NAUTILUS AKADEMIE
Auch dürfte es von entscheidender Bedeutung sein, ob hier nun die sportlichen Veranstaltungen zu Zweckbetrieben oder zu steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben führen. Insbesondere bei der Anwendung des § 67a AO ist die Zuweisung zum Zweckbetrieb verknüpft mit der Steuerbefreiung.

4.7. Fahrdienst für gemeinnützige Altenhilfe

Hat ein nebenberuflicher Fahrer einer gemeinnützigen Einrichtung Anspruch auf den Übungsleiterfreibetrag?

Im Streitfall fuhr der Beteiligte morgens die Patienten zur Tagespflege und abends zurück. Das FG vertrat – anders als das Finanzamt – die Auffassung, dass die Fahrleistung aufgrund der Anwendung der Vorschrift über den Übungsleiterfreibetrag (§ 3 Nr. 26 EStG) begünstigt sei (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 08.03.2018 3 K 888/16, rkr.).

4.8. Höhe der Kostenerstattung und Reisekosten

Die Grundlage der Erstattung bedarf keiner speziellen Regelung in der Satzung. Der Anspruch entsteht aus § 670 BGB bei Vorständen. Namentlich handelt es sich dabei um „echten Aufwandsersatz".

Bei Vorständen immer § 27 Abs. 3 BGB beachten!

4.9. Rechtsanspruch der Zahlung – für Arbeitnehmer/Sportler

Für einen reinen Aufwandsersatz sind keine speziellen Regelungen in Satzung oder Vereinsordnungen (z. B. Reisekostenordnung) erforderlich. Es genügt, wenn die Satzung solche Zahlungen nicht ausschließt (Vereinsbrief 02/2013, S. 3).

ACHTUNG

- ✓ M.E ist es unabdingbar, in diesem Zusammenhang eine klare Regelung dokumentiert zu haben.
- ✓ Für die Begründung sollte mindestens ein Vorstandsbeschluss – besser noch: eine Reisekostenverordnung – vorliegen.
  - o Satzung verweist auf Reisekostenverordnung.
  - o Diese ermächtigt dann den Vorstand zu einem entsprechenden Beschluss.
- ✓ Der Sportler sollte seinen entsprechenden Aufwand schriftlich belegen.

Höhe der Zahlungen ab dem 1.1.2014

Fahrtkosten

Fahrten zur ersten Tätigkeitstätte	0,30 € je Entfernungskilometer
Fahrtkosten für auswärtige Tätigkeiten	0,30 € je gefahrenen Kilometer

Mehraufwand für Verpflegung

Dauer der Dienstreise	ab 2014
Eintägige Dienstreise > 8 Stunden Abwesenheit	12,00 €
Mehrtägige Dienstreisen	24,00 € pro Tag
An- und Abreisetag (unabhängig von der Reisedauer)	12,00 € unabhängig von der Reisedauer

Übernachtungskosten

Die Höhe der nachgewiesenen Hotelkosten (ohne Frühstück) alternativ auch denkbar 20,00 € für jede Übernachtung.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

4.10. Anwendung der Entfernungspauschale

Arbeitnehmer und bezahlte Sportler eines Vereines haben eine erste Tätigkeitsstätte für das Dienstverhältnis mit dem Verein. **Nur bei Annahme** einer ersten Tätigkeitsstätte kann die Entfernungspauschaule einschlägig sein. Liegen **unbezahlte Sportler** vor, stellt die Erstattung Aufwendungsersatz dar (BFH vom 23.10.1992 – VI R 59/91).

Tenor der Entscheidung VI R 59/91

„Ein Sportverein ist verpflichtet, Lohnsteuer für die von ihm eingesetzten Amateurspieler anzumelden und abzuführen, wenn die für den Trainings- und Spieleinsatz gezahlten Vergütungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Arbeitslohn zu beurteilen sind. Arbeitslohn liegt jedoch dann nicht vor, wenn die Vergütungen die mit der Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen der Spieler nur unwesentlich übersteigen."

Sportler, die keine Vergütung erhalten,

- ✓ schulden dem Verein nicht ihre Arbeitsleistung
- ✓ und sind daher nicht Arbeitnehmer.
- ✓ Es kann keine erste Tätigkeitsstätte begründet werden (Rechtsfrage derzeit nicht geklärt).

Zahlungen über dem Auslagenersatz von 256,00 € im **Jahr** begründen Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG.

4.11. Sportler

Bei Sportlern ist die Frage nach dem Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses oft nur schwer zu beantworten. Die o. g. Grundsätze beziehen sich deswegen auf Sportler, die keinerlei Vergütungen oder Sachleistungen erhalten (Freizeitsportler). Soweit Sportler ein Entgelt erhalten, dürften insoweit stets Arbeitnehmer anzunehmen sein.

4.12. Tätigkeiten bei Festveranstaltungen

Festveranstaltungen begründen grundsätzlich einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Aus diesem Grund muss vom ersten Euro an Lohnsteuer und Sozialversicherung erhoben werden.

Die Pauschalierungsmöglichen des EStG sind in vollem Umfang anwendbar. Eine selbständige Tätigkeit dürfte in der Regel nicht zur Sozialversicherungsfreiheit führen.

Da die Festveranstaltungen dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden, scheiden der Ehrenamtsfreibetrag und der Übungsleiterfreibetrag aus.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

4.13. Steuerfalle: Tätigkeit und Verzicht auf Vergütung gegen Spendenbescheinigung

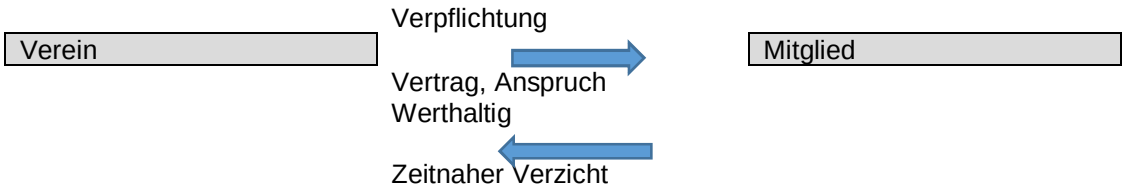
Es handelt sich dabei um einen „klassischen Fehler". Es können nur Zuwendungsbestätigungen erteilt werden, wenn von vornherein eine entgeltliche Tätigkeit vereinbart ist.

Unentgeltliche Nutzungen und Leistungen begründen keine Zuwendung.

Beispiel

Die Vereinsmitglieder arbeiten von vornherein unentgeltlich als Thekenkräfte im Rahmen eines Vereinsfestes mit.

Hat der Zuwendende einen Aufwendungsersatzanspruch gegenüber dem Zuwendungsempfänger und verzichtet er darauf, ist ein Spendenabzug nach § 10b Abs. 3 EStG zulässig.



Hinsichtlich der Risiken wird auf die Ausführungen zum Spendenabzug verwiesen.

4.14. Aktuelles BFH-Urteil

<u>Leitsätze:</u>

1. *Tritt der Steuerpflichtige aufgrund eines förmlichen Bestellungsakts nach außen für eine juristische Person des öffentlichen Rechts als deren Vertreter im* ***Aufsichtsrat*** *einer kommunalen Gesellschaft auf, ist er im Auftrag der juristischen Person des öffentlichen Rechts tätig.*
2. *Die Steuerbefreiung der* ***Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts hat keine weiteren Voraussetzungen****; sie muss insbesondere nicht gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke fördern.*

5. Es geht immer weiter: Kaufpreisaufteilung und das Finanzamt

5.1. Aktuelle 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 20.03.2024, 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 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.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

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 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.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

5.2. 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, S. 481; DStR 2021, S. 705 und DStR 2021, S. 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.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

5.3. Verfahrensrecht?

Auszug aus Schreiben FG zur Nicht-Veröffentlichung des Urteils:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg
3. Senat
Der Berichterstatter

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Postfach 100465, 03004 Cottbus

[redacted] Berlin

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.

<u>Was sagt uns das?</u>

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!?!

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

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 ! 😉	

5.4. 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.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

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

Auch bestandskräftige 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.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

6. Aussetzung der Vollziehung einer Grundsteuerwertfeststellung im Bundesmodell – Handlungsbedarf?

6.1. 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).

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

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.).

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS 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|tipp NAUTILUS 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|tipp NAUTILUS 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.

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Sonder-Vermögenssteuer

Die Grundsteuer verstößt als „Sonder-Vermögensteuer“ 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“.

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Anhängige Verfahren

Zum Bundesmodell sind mittlerweile folgende Klageverfahren anhängig:

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Finanzgericht Berlin-Brandenburg unter den Aktenzeichen **3 K 3170/22, 3 K 3018/23, 3 K 3026/23** und **3 K 3142/23**

Finanzgericht Düsseldorf unter den Aktenzeichen **11 K 2310/23 Gr** und **11 K 2309/23 Gr**

Finanzgericht Köln unter dem Aktenzeichen **4 K 2189/23**

Finanzgericht Rheinland-Pfalz unter den Aktenzeichen **4 K 1189/23, 4 K 1190/23, 4 K 1205/23 und 4 K 1217/23**

Finanzgericht Sachsen-Anhalt unter den Aktenzeichen **4 K 517/23, 4 K 518/23, 4 K 586/23, 4 K 624/23, 4 K 759/23, 4 K 837/23, 4 K 158/24, 4 K 166/24, 4 K 194/24, 4 K 214/24, 4 K 230/24, 4 K 240/24, 4 K 341/24, 4 K 356/24**

Thüringer Finanzgericht unter dem Aktenzeichen **2 K 308/23**

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

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 Haupfeststellungszeitpunkt 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**).

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."

6.2. 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

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|**tipp** NAUTILUS AKADEMIE

Wieso erst bei einer Abweichung von 30 % (Willkürverbot!)?

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

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

Belastungsgrund

Die Bodenwertsteuer ist dem Grunde nach ebenfalls eine Sollertragsteuer, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Eigentümers des Grund- und Bodens als Belastungsgrund hat.

Fraglich hierbei ist, ob eine alleinige Ausrichtung der Bemessungsgrundlage am Bodenwert verfassungsrechtlichen Erfordernissen genügt.

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.

Anhängige Verfahren

Zum Landesmodell Baden-Württemberg sind derzeit zwei Klageverfahren anhängig:

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Diese sind beim **Finanzgericht Baden-Württemberg** unter den Aktenzeichen **2 K 1862/23**, und **8 K 1582/23 8 K 2491/22**anhängig.

In den bisher anhängigen Verfahren **8 K 2368/22** und **8 K 1582/23** hat das Finanzgericht Baden-Württemberg mit Urteilen vom 11.06.2024 entschieden, dass das Landesgrundsteuergesetz vom 4.11.2020 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.

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

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

(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.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

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 Zweckmäßigkeitsgründen**) 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

Belastungsgrund

Die in Hamburg, Hessen und Niedersachsen zur Anwendung kommenden Äquivalenzwert-Verfahren lassen zwar durch Lagefaktoren Differenzierungen innerhalb der gleichen Kommune zwischen den Lagen der Grundstücke zu. Faktoren hinsichtlich der Gebäude wie z.B. Alter und Ausstattung der Gebäude sind indes auch hier irrelevant.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

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

Anhängiges Verfahren

Zum Landesmodell Niedersachsen ist derzeit ein Klageverfahren anhängig, das die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Niedersächsischen Grundsteuergesetzes zum Gegenstand hat.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

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 Zweckmäßigkeitsgründen**) kann beantragt werden, da die gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO bei Verfahren vor der ersten finanzgerichtlichen Instanz nicht möglich ist.

Mit diesem Verfahren können u.E. auch Einsprüche gegen Feststellungsbescheide aus Hamburg und Hessen begründet werden.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

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

1. Bemessung steuerfreier Zuschläge bei Bereitschaftsdiensten

Problemstellung

Die steuerliche Behandlung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, insbesondere in Bezug auf Bereitschaftszeiten, ist in der Praxis regelmäßig Gegenstand von Diskussionen und Rechtsstreitigkeiten. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich mit Urteil vom 11.04.2024 (VI R 1/22) zur Bemessungsgrundlage des steuerfreien Zuschlags für tatsächlich geleistete Bereitschaftszeiten geäußert und damit eine wichtige Entscheidung zur Auslegung des § 3b Einkommensteuergesetz (EStG) getroffen. Zentrale Frage war, ob der Grundlohn oder das geringere Bereitschaftsentgelt als Bemessungsgrundlage für die Steuerfreiheit der Zuschläge herangezogen werden soll.

Sachverhalt

Im vorliegenden Fall betraf die Entscheidung des BFH eine Förderschule mit angeschlossenem Internat für Kinder und Jugendliche mit Beeinträchtigungen. Die Mitarbeiter der Einrichtung betreuten die in Wohngruppen lebenden Kinder und Jugendlichen auch während der Nachtzeiten. Für diese Bereitschaftszeiten erhielten die Mitarbeiter steuerfreie Zuschläge, die auf Basis des Tabellenentgelts (Grundlohn) und nicht nach der niedrigeren Bereitschaftsvergütung berechnet wurden. Die Finanzbehörden argumentierten, dass nur das Bereitschaftsentgelt als Bemessungsgrundlage für die Steuerfreiheit der Zuschläge in Frage kommt.

BFH Urteil vom 11.04.2024, VI R 1/22, BFH/NV 2024, S. 980

Leitsätze:

1. *Die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Bereitschaftsdienste, die außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit erbracht und gesondert vergütet werden, bemisst sich nach dem Arbeitslohn für die regelmäßige Arbeitszeit und nicht nach dem Bereitschaftsdienstentgelt (entgegen Senatsurteil vom 27.08.2002 - VI R 64/96, BFHE 200, 240, BStBl II 2002, 883).*
2. *Nicht erforderlich ist, dass der Arbeitnehmer für die zuschlagsbewehrte Tätigkeit neben den Erschwerniszuschlägen einen Anspruch auf Grundlohn hat.*

Entscheidung

Der BFH bestätigte die Entscheidung der Vorinstanz (Niedersächsisches Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 15.12.2021, 14 K 268/18) und entschied, dass der Grundlohn, das individuelle Tabellenentgelt, die Bemessungsgrundlage für die Steuerfreiheit der Zuschläge darstellt.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Der BFH stellte klar, dass das Bereitschaftsdienstentgelt nicht als laufender Arbeitslohn und somit auch nicht als Grundlohn im Sinne von § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG zu betrachten ist. Vielmehr sind die Zuschläge, die während der Nachtbereitschaft verdient und vergütet werden, zusätzlich zum Grundlohn zu zahlen und unterliegen der Steuerfreiheit gemäß § 3b EStG.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Der BFH begründete seine Entscheidung damit, dass der steuerliche Entlastungsgrund für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit darin besteht, einen Ausgleich für die besonderen Erschwernisse und Belastungen durch die Störung des biologischen und kulturellen Lebensrhythmus zu gewähren. Diese Steuerbegünstigung wird abstrakt-generell und typisierend gewährt, unabhängig davon, wie belastend die Tätigkeit während der begünstigten Zeiten konkret für den einzelnen Arbeitnehmer ist.

Für die Praxis bedeutet dies, dass steuerfreie Zuschläge für Bereitschaftszeiten auch dann gewährt werden können, wenn diese nicht als besonders belastend empfunden werden, solange die Bereitschaftszeiten zu den begünstigten Zeiten tatsächlich geleistet wurden. Die Dokumentation dieser Zeiten bleibt jedoch weiterhin entscheidend.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Zudem könnte diese Entscheidung **Auswirkungen auf bestehende Arbeitsverträge** haben, da geprüft werden sollte, ob eine Anpassung hinsichtlich der steuerfreien Zuschläge erforderlich ist. Potenzielle nachträgliche Ansprüche der Arbeitnehmer gegen den Arbeitgeber hängen von den bisherigen vertraglichen Vereinbarungen ab und wären gegebenenfalls zivilrechtlich separat zu klären. Steuerberater sollten ihre Mandanten daher auf die Bedeutung dieser Entscheidung aufmerksam machen und gegebenenfalls Anpassungen anregen.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

2. Zuordnung einer Leasing-Sonderzahlung bei Nutzungseinlage

Problemstellung

Die steuerliche Behandlung von Leasingsonderzahlungen (LSZ) für privat genutzte Fahrzeuge, die auch teilweise betrieblich verwendet werden, ist eine häufige Frage in der Praxis. Speziell die Zuordnung der LSZ zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage in das Betriebsvermögen hat in der Vergangenheit zu Unsicherheiten geführt. Mit seinem Urteil vom 12.03.2024 (VIII R 1/21) hat der Bundesfinanzhof (BFH) nun teilweise Klarheit geschaffen. Dennoch bleiben offene Fragen, insbesondere hinsichtlich der Behandlung der LSZ bei den Überschusseinkünften.

Sachverhalt

Nauti nutzte ein Fahrzeug, das sich im Privatvermögen befand, sowohl für betriebliche Zwecke als auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die betriebliche Nutzung des Fahrzeugs im Streitjahr beschränkte sich auf den Monat Dezember und betrug 71,03 %, während die Nutzung über die Gesamtlaufzeit des Leasingvertrags von 36 Monaten lediglich 12,16 % betrug.

Für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrug die Nutzung im selben Monat 12,96 % und über die gesamte Leasinglaufzeit 6,24 %.

Nauti machte 71.03 % der Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe und 12,96 % als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend.

BFH Urteil vom 12.03.2024, VIII R 1/21, BFH/NV 2024, S. 976

Leitsätze:

1. *Zur Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage ist eine Leasingsonderzahlung, die für ein teilweise betrieblich genutztes Fahrzeug aufgewendet wird, den einzelnen Veranlagungszeiträumen während der Laufzeit des Leasingvertrags unabhängig vom Abfluss im Rahmen einer wertenden Betrachtung zuzuordnen.*
2. *Der Anteil der Leasingsonderzahlung an den jährlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten eines Jahres ist danach kumulativ aus dem Verhältnis der betrieblich gefahrenen Kilometer zu den Gesamtkilometern des jeweiligen Jahres und zeitanteilig nach dem Verhältnis der im jeweiligen Jahr liegenden vollen Monate und der Laufzeit des Leasingvertrags zu bestimmen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Leasingsonderzahlung dazu dient, die monatlichen Leasingraten während des Vertragszeitraums zu mindern.*

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Entscheidung

Der BFH entschied, dass die LSZ eines privat genutzten Fahrzeugs, das auch für betriebliche Fahrten genutzt wird, bei den Gewinneinkünften zeit- und nutzungsanteilig im jeweiligen Jahr der Nutzung anzusetzen ist. Diese Einlage bemisst sich nach dem Verhältnis der betrieblich gefahrenen Kilometer zu den Gesamtkilometern des Jahres sowie zeitanteilig nach den vollen Monaten im Jahr im Verhältnis zur gesamten Leasinglaufzeit. Für die Überschusseinkünfte bleibt die Anwendung von § 11 Abs. 2 S. 2-3 EStG unverändert. Allerdings bleibt weiterhin unklar, ob bei den Überschusseinkünften das Nutzungsverhältnis des Zahlungsjahres oder der gesamten Grundmietzeit zugrunde zu legen ist.

Zahlenmäßig bedeutete die streckenbezogene und zeitanteilige Aufteilung der Leasingsonderzahlung eine Berücksichtigung in Höhe von ein 1/36 x 71,03 % des Betrags der Leasingsonderzahlung (→ Anteil der betrieblichen Fahrten im Jahr 2013)

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Die Entscheidung des BFH bringt Klarheit hinsichtlich der zeit- und nutzungsanteiligen Zuordnung einer LSZ bei den Gewinneinkünften, lässt jedoch weiterhin Fragen bezüglich der Überschusseinkünfte offen.

Für Steuerberater bedeutet dies Folgendes:

- **Gewinneinkünfte (§ 18 EStG):** Bei der Nutzungseinlage von LSZ gilt die zeit- und nutzungsanteilige Berücksichtigung. Die LSZ ist im Jahr der Nutzung und entsprechend der betrieblich gefahrenen Kilometer sowie der Leasingdauer anzusetzen.
- **Überschusseinkünfte (§ 21 EStG):** Für die Überschusseinkünfte ist die Behandlung der LSZ weiterhin unklar. Der volle Werbungskostenabzug im Zahlungsjahr bleibt bestehen, jedoch sollte der Mandant auf die unsichere Rechtslage hingewiesen werden. Eine Klärung könnte nur durch eine gerichtliche Entscheidung herbeigeführt werden.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Steuerberater sollten ihre Mandanten über die neuen Entwicklungen informieren und **im Falle von Überschusseinkünften** die potenzielle Notwendigkeit einer **Klage bei abweichender Finanzamtsentscheidung prüfen**. Eine genaue Analyse der Nutzung des Fahrzeugs und der damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ist unerlässlich.

Die **Entscheidung des BFH ist nicht auf Fahrzeuge anwendbar, die im Betriebsvermögen gehalten werden oder auf Gewinneinkünfte nach § 4 Abs. 3 EStG**. Bei Unsicherheiten hinsichtlich der Nutzungseinlage und der steuerlichen Behandlung von LSZ sollten Mandanten stets individuell beraten werden.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

3. Zufluss nicht ausgezahlter Tantiemen bei beherrschendem Gesellschafter

Problemstellung

Zufluss einer vertraglich vereinbarten, jedoch nicht ausgezahlten Tantieme an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer: Kommt es -abweichend vom BMF-Schreiben vom 12.05.2014 (BStBl I 2014, 860)- nicht darauf an, ob die unterbliebene Aufwandsbuchung den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht, soweit dies zu keinem Steuervorteil i.S. des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO geführt hat und somit kein Gestaltungsmissbrauch vorliegt?

Sachverhalt

Anton Müller ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Müller GmbH. Neben seinem monatlichen Bruttogehalt ist ihm ausweislich des Gesellschafter-Geschäftsführervertrages eine Tantieme von 20 % des Jahresgewinnes zuzurechnen.

Die Tantieme soll grundsätzlich einem Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung fällig sein und damit auszuzahlen sein. Ferner ist die Tantieme auf maximal 30 % der Festvergütung begrenzt.

In den Streitjahren 2015 bis 2017 wurde die Tantieme aus der Sicht der GmbH weder dem Gesellschafter ausgezahlt noch wurde ein entsprechender Passivposten in der Bilanz deklariert. Das Finanzamt ging im Streitfall genauso wie das Finanzgericht Baden-Württemberg davon aus, dass hier ein fiktiver Zufluss der Tantieme anzunehmen sei.

BFH Urteil vom 05.06.2024, VI R 20/22, DStR 2024, S. 1537

Leitsätze:

1. *Einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer fließen Einnahmen aus Tantiemeforderungen gegen seine Kapitalgesellschaft bereits bei Fälligkeit zu (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).*
2. *Fällig wird der Tantiemeanspruch mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart haben.*
3. *Tantiemeforderungen, die in den festgestellten Jahresabschlüssen nicht ausgewiesen sind, fließen dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zu, auch wenn eine dahingehende Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in den (festgestellten) Jahresabschlüssen hätte gebildet werden müssen (a.A. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12.05.2014, BStBl I 2014, 860).*

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Erläuterung

Die Zuflussfiktion einer Tantieme gegenüber einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist grundsätzlich auch auf der Ebene des Gesellschafters zu beachten, d.h. also das Fiktionsmerkmal schlägt auf den Zuflusszeitpunkt des Gesellschafters durch.

Tantiemen sind sonstige Lohnbestandteile, die nicht nach den Grundsätzen des § 38a Abs. 1 Satz 1 EStG zu erfassen, sondern erst bei Zufluss steuerlich zu erfassen sind.

Zu beachten ist ferner, dass von einer solchen Zuflussfiktion nur solche Bestandteile fiktiv zufließen, die der Kapitalgesellschaft gegenüber dem Gesellschafter schuldet und die sich bei der Ermittlung des Einkommens ausgewirkt hat.

Fazit

Anders als die Finanzverwaltung sieht der BFH in einer entsprechenden Gewinnminderung ein Tatbestandsmerkmal für den fiktiven Zufluss. Sollte eine entsprechende Gewinnminderung mangels Buchung unterblieben sein, selbst auch für den Fall, dass sie bei einer ordnungsgemäßen Bilanzierung hätte erfasst werden müssen, scheidet die Zuflussfiktion auf der Ebene des Gesellschafters aus. Die Anwendungen der Grundsätze einer möglichen verdeckten Gewinnausschüttung bleiben hiervon unberührt. Ebenfalls unberührt sind Zuflussfiktionen, die sich aufgrund einer verdeckten Einlage ergeben konnten.

Der Streitfall konnte abschließend nicht durch den BFH geklärt werden, da der Sachverhalt, warum es an einer entsprechenden Erfassung der Tantieme fehlt, nicht hinreichend dem Klageinhalt zu entnehmen war. Wir unterstellen mal, für die gedanklich weitere Betrachtung, dass die Tantieme ordnungsgemäß und angemäß entstanden sind. In einem solchen Fall würde der BFH den Zufluss verjähren. Im Streitfall, wo es an einer solchen konkreten Minderung mangelt, scheidet eine entsprechende Erfassung des Zuflusses aus.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

4. Eigenes Vermögen des Unterhaltsempfängers

Problemstellung

Stellt die Definition eines geringen Vermögens für die Zwecke des § 33a Abs. 1 EStG auch im Jahr 2019 i.d.R. nur eine Betragshöhe bis 15.500 Euro dar (siehe R 33a.1 Abs. 2 EStR), der bei der Bedürftigkeitsprüfung i.S. des § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG zugrunde zu legen ist? Ist die seit 1975 unveränderte Vermögensgröße aufgrund des Kaufkraftverlusts anzupassen?

Ausgangspunkt: R 33a.1 Absatz 2 Satz 3 EStR

R 33a.1 Abs. 2 S. 3 EStR

[3]Als geringfügig kann in der Regel ein Vermögen bis zu einem gemeinen Wert (Verkehrswert) von 15.500 Euro angesehen werden.

Sachverhalt

Peter und Heidi machten an ihren auswärts studierenden Sohn Carlo für den Zeitraum 01.01. bis 30.09.2019 geleistete Unterhaltszahlungen in Höhe von 10.537 € als außergewöhnliche Belastungen gem. § 33a Abs. 1 S. 1 EStG geltend.

Zahlungsgrund	Zeitraum	Summe
Miete	Januar bis Mai jeweils 425 € Juni bis September jeweils 445 €	2.125 € 1.780 €
Lebensunterhalt	Januar bis September jeweils 500 €	4.500 €
Bekleidung	Januar bis September jeweils 76,69 €	690 €
Kranken- und Pflegeversicherung	Januar bis September insgesamt	1.123 €
Einschreibegebühr Universität		319 €

Den Lebensunterhalt für den Monat Januar überwiesen Peter und Heidi am 28.12.2018.

Aus den vorgelegten Saldenbestätigungen der Sparkasse ergab sich für die Konten des Sohnes Carlo folgende Salden (in Summe):

Summe am 01.01.2019	Summe am 30.09.2019
15.950,91 €	16.216,95 €

Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung der von Peter und Heidi geltend gemachten Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastungen ab, weil Carlo ausweislich der Saldenbestätigungen der Sparkasse über mehr als den in R 33a.1 Abs. 2 EStR genannten Betrag von 15.500 € verfügt und damit nicht nur ein geringes Vermögen im Sinne von § 33a Abs. 1 S. 4 Hs. 1 EStG besessen habe.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott
NAUTILUS AKADEMIE

BFH-Urteil vom 29.02.2024, VI R 21/21 BStBl. II 2024, S. 594

Leitsatz:

1. *Die Wertgrenze in Höhe von 15.500 € (R 33a.1 Abs. 2 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien) für „ein geringes Vermögen" im Sinne des § 33a Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 des Einkommensteuergesetzes (sogenanntes Schonvermögen) ist für das Streitjahr 2019 nicht zu beanstanden.*
2. *Angesparte und noch nicht verbrauchte Unterhaltsleistungen werden grundsätzlich erst nach Ablauf des Kalenderjahres ihres Zuflusses zu (abzugsschädlichem) Vermögen.*

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Der Entscheidung des BFH liegen folgende Erwägungen zu Grunde

- An der, von den Finanzbehörden bereits seit 1975 angewandten Wertgrenze i.H.v. 15.500 €, hält BFH trotz der hieran geäußerten Kritik (z.B. Brandis/Heuermann/Baldauf, § 33a EStG, Rz 179; Fuhrmann in Korn, § 33a EStG, Rz 31; Schmieszek in Bordewin/Brandt, § 33a EStG, Rz 84, Geserich, DStR 2011, S. 294, 297) fest.

- Aufgabe der Rechtsprechung ist es den unbestimmten Rechtsbegriff des nicht geringen Vermögens im Sinne von § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG inhaltlich zu bestimmen und zu quantifizieren, nicht aber die durch die Finanzverwaltung definierte Wertgrenze fortzuschreiben.

- Ein Vermögen oberhalb dieser Wertgrenze lässt die Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers bei typisierender (steuerlicher) Betrachtung entfallen. Dies folgt aus dem Umstand, dass dieser Betrag deutlich über dem für den Veranlagungszeitraum 2019 geltenden Grundfreibetrag in Höhe von 9.168 € (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) liegt und damit zur Sicherung des (Jahres-) Existenzminimums des Unterhaltsberechtigten ausreicht.

- Die dahingehende Quantifizierung des Senats jedenfalls nicht das, was das Zivil- und Sozialrecht dem Bedürftigen als „Notgroschen" zugestehen (z.B. Erman/Hammermann, BGB, 17. Aufl., § 1602, Rz 65; Staudinger/Klinkhammer (2022) BGB § 1602, Rz 127 sowie z.B. § 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 SGB II; KKB/Bleschick, § 33a EStG, 9. Aufl., Rz 72).

Gleichwohl bekamen Peter und Heidi Recht, da der BFH die bereits im Jahr 2018 (Vorjahr) an Carlo bezahlten Aufwendungen für dessen Lebensunterhalt und Kleidung von dessen Vermögen am 01.01.2019 abgezogen hatte und Carlos Vermögen deshalb unter 15.500 € lag.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Der NAUTILUS|tipp

Der BFH hat den fehlenden Inflationsausgleich seit 1975 mit zwei Berechnungsmaßgaben abgemildert:

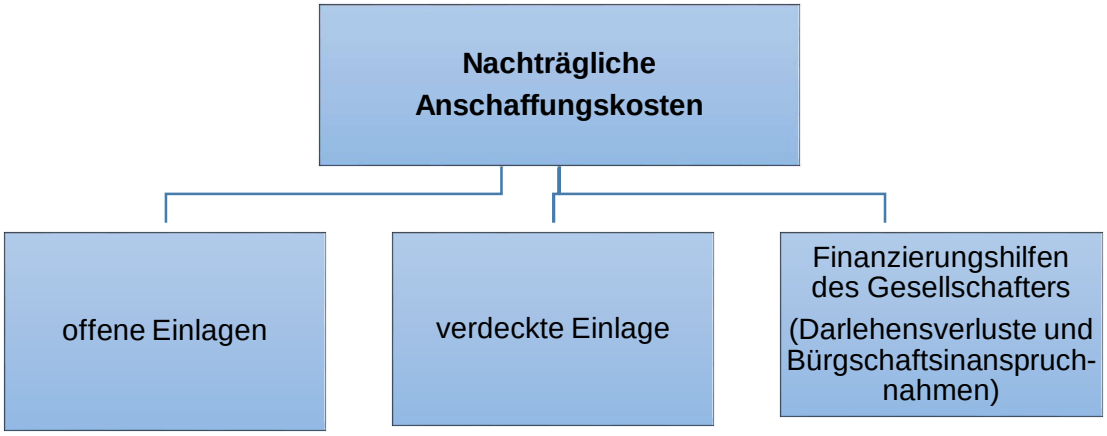
- Der Wert des Vermögens ist unabhängig von der Anlageart nach dem gemeinen Wert/Verkehrswert des Vermögens zu bestimmen.
- Angesparte und noch nicht verbrauchte Unterhaltsleistungen werden grundsätzlich erst nach Ablauf des Kalenderjahres ihres Zuflusses zu (abzugsschädlichem) Vermögen. Dies ist dem Umstand geschuldet, dass Unterhaltsleistungen regelmäßig nicht monatsgetreu, sondern im Jahresverlauf schwankend verbraucht werden.

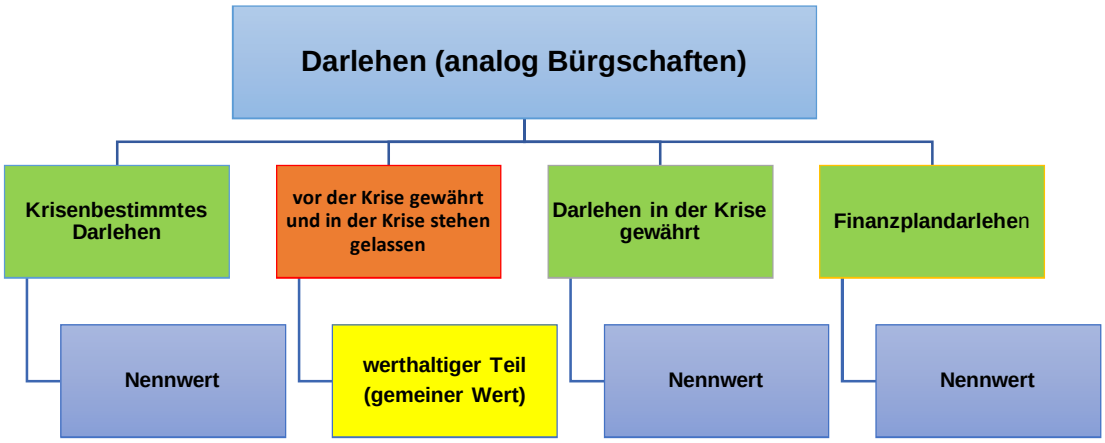
Für die Beratungspraxis bedeutet dies, den Vermögensstand zum 01.01. auf seine Zusammensetzung hin anzuschauen!

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

5. Berücksichtigung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG und § 20 Abs. 2 EStG – Kein Wahlrecht im Hinblick auf die BFH-Vertrauensschutzregelung

5.1. Frühere Rechtsprechung des BFH





Die BFH-Rechtsprechung hat die Rechtsgrundlage dafür im Eigenkapitalersatzrecht gem. **§§ 30, 31 GmbHG** gesehen.

Die bei eigenkapitalersetzenden Gesellschafterleistungen nach altem Recht eintretende Kapitalbindung und das zusätzliche Haftungsrisiko des Gesellschafters rechtfertigten es, den Ausfall einer Forderung ausnahmsweise steuerlich zu berücksichtigen (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 2.4.2008, IX R 76/06, BStBl. II 2008 S. 70 und vom 19.8.2008, IX R 63/05, BStBl. II 2009 S. 5).

5.2. Aufgabe des normspezifischen AK-Begriffs bei § 17 EStG

Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechtes (MoMiG)

Durch das MoMiG vom 23.10.2008 (BGBl I 2008 S. 2026 wurde das bisherige Eigenkapitalersatzrecht, das durch eine weitgehende Gleichbehandlung der eigenkapitalersetzenden Finanzierungsleistungen mit dem nach §§ 30, 31 GmbHG gebundenen Kapital gekennzeichnet war, zum 1.11.2008 ohne Übergangsregelung aufgehoben und durch den gesetzlichen Nachrang sämtlicher Gesellschafterfinanzierungen im Insolvenzfall (vgl. Art. 9 MoMiG, § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) ersetzt.

Forderungen des Gesellschafters aus Gesellschafterdarlehen und vergleichbaren Finanzierungshilfen erfahren eine Sonderbehandlung im Insolvenz- und Anfechtungsrecht (vgl. § 135 Abs. 1 InsO).

Sie werden nicht mehr gesellschaftsrechtlich verstrickt und außerhalb des Insolvenzverfahrens nicht mehr wie haftendes Eigenkapital behandelt (Karsten Schmidt/Herchen in: Karsten Schmidt, Insolvenzordnung, 19. Auflage, § 39, Rz 27, 31; Groh, FR 2008 S. 264, 267; Bode, DStR 2009 S. 1781, 1782; Moritz S. DStR 2014 S. 1636, 1638; vgl. auch Begründung zum Entwurf des MoMiG, BTDrucks 16/6140, S. 42).

Problemstellung

Ob und in welchem Umfang führen Finanzierungshilfen zu nachträglichen Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG in der Folge der Aufhebung von § 32a GmbHG durch das MoMiG?

Sachverhalt

Harry H., Gesellschafter einer GmbH, wurde durch die Bank als Bürge i.H.v. 140.000 € in Anspruch genommen. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung machte er die Aufwendungen i.H.v. 140.000 € als nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 EStG geltend.

BFH-Urteil vom 11.07.2017, IX R 36/15, BStBl. II 2019, S. 399

Leitsätze:

1. *Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG ist die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen.*
2. *Aufwendungen des Gesellschafters aus seiner Inanspruchnahme als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft führen nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung.*
3. *Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.*

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Erläuterungen

Mit diesem Urteil hat der BFH erstmalig zur Anwendung des neuen Zivilrechtes im Zusammenhang mit nachträglichen Anschaffungskosten bei Anteilen im Sinne des § 17 EStG entschieden.

Diese Entscheidung betrifft nicht nur die steuerliche Behandlung von Vermögensverlusten aus **kapitalersetzenden Darlehen**, sondern auch die steuerliche Behandlung von **Bürgschaftsleistungen**, die Gesellschafter erbringen.

Im Streitfall entschied der BFH, dass die Aufwendungen eines Alleingesellschafters aus der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft in Höhe von 140.000 € anlässlich der Übernahme der Gesellschaftsanteile nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Abs. 4 EStG führen.

In der Begründung stellte der BFH fest, dass mit der Einführung des MoMiG die Grundsätze des Eigenkapitalersatzes keine Anwendung mehr finden!

Folgen für die Praxis

Vermögensverluste eines Gesellschafters durch kapitalersetzende Darlehen und Bürgschaftsleistungen stellen keine nachträglichen Anschaffungskosten mehr im Sinne des § 17 EStG dar.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Für GmbH-Anteile im Betriebsvermögen hat diese Entscheidung keine Auswirkung, weil das EK-Ersatzrecht schon in der Vergangenheit hier keine Anwendung fand.

5.3. Übergangsregelung („Was ist mit den Altfällen?“)

Für den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen ist auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der Steuerpflichtige die für ihn endgültige wirtschaftliche Disposition getroffen hat.

Dies war entweder der Zeitpunkt der Hingabe einer von vornherein eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfe oder des Stehenlassens einer Finanzierungshilfe bei Eintritt der Krise.

Lag der jeweils maßgebliche **Stichtag vor dem Tag der Veröffentlichung** dieses Urteils (Veröffentlichung am 27.09.2017 auf der BFH-Homepage), wird der IX. Senat am BFH den Fall auch in Zukunft nach Maßgabe der bisher geltenden Grundsätze beurteilen.

bis 26.09.2017	Bis zu diesem Tag geleistete eigenkapital-ersetzende Darlehen oder bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend gewordene Finan-zierungshilfen.	Alte (bisherige) Rechtslage
ab 27.09.2017	Ab diesem Tag geleistete eigenkapital-ersetzende Darlehen oder ab diesem Tag eigenkapitalersetzend gewordene Finan-zierungshilfen.	Neue Rechtslage

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

5.4. In welchen Fällen liegen jetzt noch nachträgliche AK vor?

Nach der Rechtsprechungsänderung des BFH können nur noch Aufwendungen zu nachträglichen Anschaffungskosten gem. § 17 EStG führen, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen als offene oder verdeckte Einlagen zu behandeln sind (BFH-Urteil vom 11.07.2017, IX R 36/15, DStR 2017 S. 2734):

- Verzicht auf eine werthaltige Forderung (BFH-Beschluss vom 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, S. 307 und BFH-Urteil vom 20.04.2005, X R 2/03, BStBl. II 2005 S. 694)
- Barzuschüsse (BFH-Urteil vom 28.04.2004, I R 20/03, BFH/NV 2003 S. 19)
- sonstige Zuzahlungen gem. § 272 Abs.- 2 Nr. 4 HGB → z.B. Zuführungen zur Kapitalrücklage (BFH-Urteile vom 27.04.2000, I R 58/99, BStBl. II 2001 S. 168 und vom 14.03.2001, I R 40/10, BStBl. II 2012 S. 281)
- Nachschüsse gem. § 26 ff. GmbHG

5.5. Gesetzesänderung zum 31.07.2019

Durch das Jahressteuergesetz 2019 vom 17.12.2019, BGBl. I, BGBl. I 2019, S. 2451 trat für Veräußerungstatbestände nach dem 31.07.2019 (§ 52 Abs. 25a S. 1 EStG) die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG in Kraft.

Diese findet allerdings auf formlosen Antrag nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG auch schon rückwirkend auf Veräußerungen und gleichgestellte Fälle i. S. d. § 17 Abs. 1, 4 und 5 EStG vor dem 01.08.2019 Anwendung.

§ 17 Abs. 2a S. 2 EStG

[1]Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile im Sinne des Absatzes 1 zu erwerben. [2]Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. [3]Zu den nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des Satzes 2 gehören insbesondere

1. *offene oder verdeckte Einlagen*
2. *Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war, und*
3. *Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.*

[4]Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel im Sinne der Nummern 2 oder 3 bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte. [5]Leistet der Steuerpflichtige über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital der Gesellschaft, sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf seine gesamten Anteile einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Auswirkungen

Durch § 17 Abs. 2a EStG wird sichergestellt, dass Verluste aus Darlehen und dem Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen, die nach dem 31.07.2019 eintreten, als nachträgliche Anschaffungskosten i.H.v. 60 % steuerlich berücksichtigt werden. Bürgschaftsregressforderungen entstehen, wenn der Gesellschafter, der als Bürge eingetreten ist in Anspruch genommen wurde und aufgrund seiner Bürgschaft Zahlungen geleistet hat.

Systematik

Systematisch geht der § 17 EStG den Regelungen des § 20 EStG aufgrund der Subsidiaritätsklausel vor; vgl. § 20 Abs. 8 EStG. § 17 Abs. 2a EStG.

Offene und verdeckte Einlagen (Nr. 1)

Für die Bestimmung der Anschaffungskosten i. S. d. § 17 EStG gilt nunmehr § 255 HGB. Nachträgliche Anschaffungskosten stellen damit nur noch solche Aufwendungen dar, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Hierzu zählen insbesondere

- Nachschüsse (§§ 26ff GmbHG)
- Sonstige Zuzahlungen (§ 272 Absatz 2 Nr. 4 HGB)
- Einzahlungen in die Kapitalrücklage, Barzuschüsse
- Verzicht auf eine werthaltige Forderung

Der NAUTILUS|**tipp** NAUTILUS AKADEMIE

Neuregelung des Kleinanlegerprivilegs

Die bisherige Privilegierung der Kleinanleger (< 10 %) entfällt durch die Neuregelung. Entgegen der bisherigen Praxis führen nunmehr entsprechende Verluste zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2a EStG.

Der NAUTILUS|**tipp** NAUTILUS AKADEMIE

Dies kann auch der Fall sein bei einem Gesellschafterdarlehen, dessen Rückzahlung auf Grundlage der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen, wie beispielsweise der Vereinbarung eines Rangrücktritts i. S. d. § 5 Abs. 2a EStG, im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital (BFH-Urteil vom 30.11.2011, I R 100/10, BStBl. II 2012, S. 332).

Darlehensverluste und Bürgschaftsinanspruchnahmen (Nr. 2/3)

Darlehensverluste und Bürgschaftsinanspruchnahmen müssen vorab zum Zeitpunkt der Gewährung oder der Hingabe bzw. dem Stehenlassen gesellschaftsrechtlich veranlasst sein.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung?

- Die Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung hat bei Darlehenshingabe im Zeitpunkt der Hingabe des Darlehens zu erfolgen.
- Bei stehengelassenen Darlehen kommt es darauf an, dass der Gesellschafter das Darlehen nicht abzieht, obwohl er die Möglichkeit dazu gehabt hätte (Levedag verweist dabei auf die Auslegungsfragen des § 3c Abs. 2 EStG; vgl. Schmidt, EStG 38. Auflage 2019, zu § 3c Rz. 17).
- Gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehensverluste und Bürgschaftsinanspruchnahmen werden konstitutive zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2a Nr. 2 und Nr. 3 EStG, bezogen auf den „wertlosen Teil des Darlehens“ oder den „wertlosen Teil der Rückgriffsforderung“ aus der Bürgschaft.
- Für die Bestimmung der nachträglichen Anschaffungskosten können im Zweifel die früheren Fallgruppen des BMF-Schreibens vom 21.10.2010 (stehengelassene Darlehen, in der Krise gewährte Darlehen und Finanzplandarlehen) herangezogen werden.
- Eine Krisenbestimmungsabrede dürfte somit nicht mehr erforderlich sein. Gleiches gilt für Freistellungsansprüche i. S. d. § 775 BGB; vgl. auch Ott in Stbg 2019, S. 310.
- Rückzahlungsverluste werden durch die Neuregelung steuerbar.
- Vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 06.08.2019, VIII R 18/16, BStBl. II 2020, S. 833 ist die Rechtsfolge der Abtretungsverluste als nachträgliche Anschaffungskosten unklar.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

U.E. dürften für Abtretungsverluste als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht einschlägig sein (so auch Levedag, GmbHR 2020, S. 111).

Die mögliche Würdigung des Verlustes ist derzeit unter anderem auch wegen § 20 Abs. 8 EStG noch unklar.

Verfassungsrechtliche Bedenken für den Veranlagungszeitraum 2019

Soweit § 17 Abs. 2a EStG auch im Veranlagungszeitraum 2019 und davor entstandene Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten qualifiziert und damit die Sperrwirkung des § 20 Abs. 8 EStG auslöst, handelt es sich um eine verfassungswidrige echte Rückwirkung (vgl. Fuhrmann, NWB 2020, S. 150 ff.).

5.6. Aktueller Fall beim BFH

Problemstellung

Eröffnet die vom BFH mit Urteil vom 11.07.2017, IX R 36/15, BStBl, II 2019, S. 208 getroffene Vertrauensschutzregelung beziehungsweise typisierende Weitergeltungsanordnung dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zwischen der Berücksichtigung von Forderungsverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 17 EStG) oder als Forderungsverluste nach § 20 EStG im Sinne einer „Günstigerprüfung“?

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Sachverhalt

Der Gesellschafter der GmbH war mit 80 % an der GmbH beteiligt. Auf ihn entfiel ein anteiliges Nennkapital von 20.000,00 €. Im Jahr 2015 gewährte der Gesellschafter dieser GmbH insgesamt zwei Darlehen mit einer Summe von 150.000,00 €. Die Gesellschaft ging im Jahr 2016 in die Insolvenz. Es wurden keinerlei Zahlungen an den Gesellschafter geleistet. Im Rahmen der Steuererklärung beantragte der Steuerpflichtige ein Verlust nach § 17 EStG auf Basis von 170.000,00 €. Das Finanzamt hat im Rahmen der Verböserung diesen Verlust nicht anerkannt und ihn lediglich in Höhe des gezeichneten Kapitals zum Abzug zugelassen.

BFH-Urteil vom 20.02.2024, IX R 12/23, DStR 2024, S. 1712

Leitsätze:

1. *Die Existenz des mit dem Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geschaffenen Wahlrechts des Steuerpflichtigen, auch für Veräußerungen vor dem 31.07.2019 rückwirkend die Neuregelung des § 17 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Anspruch zu nehmen (§ 52 Abs. 25a Satz 2 EStG), lässt die im Senatsurteil vom 11.07.2017 - IX R 36/15 (BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, Rz 41) angeordnete befristete Fortgeltung der herkömmlichen Rechtsgrundsätze zur Behandlung von (ehemals) eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen im Rahmen des § 17 EStG nicht entfallen.*
2. *Steuerpflichtige können im Fall der Nichtausübung des Wahlrechts nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG nicht auf die Anwendung dieser Fortgeltungsanordnung verzichten.*

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das Wahlrecht zur Anwendung des § 17 Abs. 2a EStG für Zeiträume vor dem 01.08.2019 und die bis zum 27.09.2017 geltende Vertrauensschutzregelung der Rechtsprechung auf Fortsetzung des alten Rechtes bei § 17 EStG bestehen nebeneinander.

Es kann nicht durch den Verzicht auf die Inanspruchnahme des Vertrauensschutzes eine Berücksichtigung des Auflösungsverlustes bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erreicht werden.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Grundsätzlich lässt § 52 Abs. 25 Satz 2 EStG auch für Veräußerungen bis zum 31.07.2019 rückwirkend die Regelung des § 17 Abs. 2a EStG zu. Dies ist durch BFH-Urteil vom 11.07.2017 - IV R 36/15 ausdrücklich bestätigt worden, dass wir insoweit eine befristete Fortgeltung der bisherigen Rechtsgrundsätze haben, die auch insbesondere für ehemals eingesetzte Finanzierungshilfen nicht entfallen lässt. Im Falle der Nichtausübung des Wahlrechtes nach § 52 Abs. 25 Satz 2 EStG kann nicht auf die Anwendung der Fortsetzungsgeltungsverordnung verzichtet werden.

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

§ 17 Abs. 2a EStG ist somit bis zur Veräußerung zum 31.07. anzuwenden. Auf Antrag des Gesellschafters ist die gesetzliche Übergangsregelung auch insoweit maßgebend. Die Rechtsprechung spricht von der Fortgeltungsanordnung der alten Rechtsprechung (insbesondere der vom 11.07.2017). Ein Verzicht auf beide Vertrauensschutzregelungen ist nicht möglich. Das hat der BFH insoweit bestätigt und die Literatur auch weitestgehend akzeptiert.

Kleinanleger haben das Wahlrecht, ob sie die Fortgeltung der Rechtsprechung oder den gesetzlichen Grundsatz ausüben wollen. Dieses Wahlrecht wird in der Regel Gesellschaftern mit Beteiligungen zwischen 1% und 10% des Nennkapitals betreffen, hier ist ausdrücklich die Wahlrechtsmöglichkeit gegeben. Es sollte aber beachtet werden, dass Verluste nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG noch unter die alte Verzugsabzugsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG fallen.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das Wahlrecht zur Anwendung des § 17 Abs. 2a EStG für Zeiträume vor dem 01.08.2019 und die bis zum 27.09.2017 geltende Vertrauensschutzregelung der Rechtsprechung auf Fortsetzung des alten Rechtes bei § 17 EStG bestehen nebeneinander.

Es kann nicht durch den Verzicht auf die Inanspruchnahme des Vertrauensschutzes eine Berücksichtigung des Auflösungsverlustes bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erreicht werden.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

6. Steuerliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen

Problemstellung

1. Ist für den Erwerb der Kapitalforderung im Rahmen des § 52 Abs. 28 Satz 15 und 16 EStG auf das Datum des wirksamen Abschlusses eines Darlehensvertrags als einzig verlässlichen Anknüpfungspunkt abzustellen oder wird die Kapitalforderung erst durch die ganze oder teilweise Auszahlung der Darlehenssumme begründet, da erst zu diesem Zeitpunkt eine Rückzahlungsverpflichtung des Darlehensnehmers besteht?
2. Kann der endgültige Verzicht auf eine Kapitalforderung (hier: nach Darlehensgewährung der Ehefrau zur Fortführung des Betriebs des Ehemannes) dazu führen, dass kein Abhängigkeitsverhältnis im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 2 EStG mehr besteht?

Sachverhalt

Die zusammenveranlagten Ehegatten haben mit Vertrag vom 01.08.2006 ein Grundstück an die Q Limited verpachtet. Im Rahmen dieses Pachtverhältnisses wurde am 01.01.2008 durch die Ehefrau eines Gesellschafters ein Darlehen in Höhe von 150.000,00 € eingeräumt.

Dieses Darlehen war fällig am Ende der Laufzeit des Vertrages. Die Q Limited sollte berechtigt sein, das Darlehen jederzeit mit einer Maximalsumme von 150.000,00 € abzurufen und die Zinsen werden dann zum Ende des Jahres dem Darlehensbetrag hinzuaddiert. Die Kläger reichten die Darlehensentwicklung anhand von Darlehenskonten für die Jahre 2008 bis 2018 nach.

Mit Auflösungsvereinbarung vom 31.12.2018 verzichtete die Ehefrau vollständig auf die Rückzahlung des Darlehens. Das Darlehen valutierte zu diesem Zeitpunkt mit einem Saldo von 111.000,00 €.

Der daraus sich ergebende Verzicht machten die Eheleute als Verlust bei den Einkünften nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG im Rahmen der Einkommensteuererklärung geltend. Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung zum 31.12.2018 ab und begründete dies, dass diese Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG nur anzuwenden sei, wenn der Darlehensvertrag am 01.01.2008 abgeschlossen worden wäre.

BFH-Urteil vom 18.06.2024, VIII R 25/23, DStR 2024, S. 1798

Leitsatz:

Der vertragliche Rückzahlungsanspruch des Darlehensgebers als sonstige Kapitalforderung wird gem. § 52 Abs. 28 Satz 6 EStG mit dem wirksamen Zustandekommen des Darlehensvertrages begünstigt und begründet.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Im Rahmen der Urteilsbegründung wurde aufgeführt, dass grundsätzlich der Ausfall einer Kapitalforderung zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Sphäre nach den Grundsätzen der Abgeltungsbesteuerung erfasst werden kann. Auch Forderungsverzichte auf den nicht mehr werthaltigen Teil lösen insoweit eine Wertlosigkeit nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG aus.

Wichtig ist in dem Zusammenhang, dass ein solcher Anspruch grundsätzlich nach dem 31.12.2008 begründet worden sein muss. Da die Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG erst für solche Darlehensvorgaben anzuwenden ist (vgl. § 52 Abs. 28 Satz 15 EStG).

Der Grundgedanke des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG ist grundsätzlich unanwendbar für bestimmte Formen der Veräußerung. Hier wurde vom Gesetzgeber eine bewusste Nichtwendung getroffen. Streitig war allerdings auch, ob diese Regelung des § 52 Abs. 28 Satz 15 EStG auch für vor dem 01.01.2009 angeschaffte oder berücksichtige Verbindlichkeit anzuwenden ist.

Die Richter führen ganz deutlich aus, dass mit dem Zustandekommen des Darlehensvertrages eine solche Forderung begründet ist und der Darlehensvertrag war im Streitjahr abgeschlossen worden am 01.01.2008 und nicht nach dem 31.12.2008.

Aus diesem Grunde sagen die Richter ganz deutlich, dass eine entsprechende Berücksichtigung nicht zu erfassen sei, da die Begründung vor dem 01.01.2009 hier vorlag und folglich auch damit nicht in den Anwendungsbereich reinzulesen ist.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

7. Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer; „Einheitliches Vertragswerk“ in der Umsatzsteuer

7.1. Einheitliches Vertragswerk

Ein einheitliches Vertragswerk liegt vor, wenn im Zusammenhang mit dem Erwerb eines unbebauten Grundstücks (Kaufvertrag) ein Bauerrichtungsvertrag (Werkvertrag) abgeschlossen wird.

In diesen Fällen werden auch die Begriffe **Koppel- oder Kopplungsgeschäft** verwendet.

7.2. Grunderwerbsteuerliche Behandlung

Problemstellung

Sind beim „einheitlichen Vertragswerk“ in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer neben dem Kaufpreis für Grund und Boden auch die Gebäudeerrichtungskosten einzubeziehen und führt die Doppelbelastung künftiger Bauerrichtungskosten, die der Umsatzsteuer unterliegen mit Grunderwerbsteuer zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung?

Beispiel zur Ungleichbehandlung

Zwei Bauherren A und B, die beide ein vergleichbares, unbebautes Grundstück erwerben und zu diesem Zeitpunkt bereits konkret die Bebauung dieser Grundstücke mit jeweils vergleichbaren Familienwohnheimen planen, werden dann unterschiedlich besteuert, wenn A das Grundstück von einer Person erwirbt, die er zugleich in einem separaten Bauerrichtungsvertrag mit der Bauausführung beauftragt, während B- bei gegebenenfalls inhaltlich identischem Bauvertrag - mit der Bauausführung ein drittes Unternehmen beauftragt.

A wird aufgrund einer „Bündelung" von Kauf- und Bauvertrag auf die ihm nach beiden Verträgen erbrachten Leistungen mit der Grunderwerbsteuer belastet, die Leistung nach dem Bauerrichtungsvertrag aber nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a) UStG umsatzsteuerfrei ist, wird B, der entsprechende Verträge mit unterschiedlichen Personen abschließt, zum einen mit der gesetzlichen Umsatzsteuer auf die Bauleistung und zudem nochmals hierauf mit der Grunderwerbsteuer belastet.

Bisherige BFH-Rechtsprechung

Der BFH geht in ständiger Rechtsprechung **davon aus**, **dass der nationale „Belastungscocktail“** aus Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer beim „einheitlichen Vertragswerk“ **weder gegen das Grundgesetz noch gegen Europarecht verstößt** (BFH-Urteile vom 25.01.2017, II R 19/15; vom 04.12.2014, II R 22/13; vom 19.06.2013, II R 3/12; vom 27.09.2012, II R 7/12, Verfassungsbeschwerde unter 1 BvR 2766/12 mit Beschluss vom 20.05.2013 ohne Begründung nicht zur Entscheidung angenommen).

7.3. Umsatzsteuerliche Behandlung

Ausgangssituation

Der **Lieferung des unbebauten Grundstücks** (Bauplatz) ist eine **steuerfreie Grundstückslieferung** gem. § 4 Nr. 9a UStG.

Die Bebauung des Grundstücks erfolgt durch steuerpflichtige Werklieferungen und Werkleistungen (Bauleistungen).

Steuerfreiheit der Bauleistungen gem. § 4 Nr. 9a UStG?

Nachdem der II. Senat am BFH in ständiger Rechtsprechung geradezu unerbittlich an seiner Idee des „einheitlichen Vertragswerks" festhält und neben dem Erwerb des Grund und Bodens auch **die Bauleistungen**, wie beim Erwerb eines bebauten Grundstücks **der Grunderwerbsteuer unterwirft** (so zuletzt BFH-Urteile vom 19.6.2013, II R 3/12, BStBl. II 2013 S. 965 und vom 27.9.2012, II R 7/12, BStBl. II 2013 S. 86), **stellt sich die Frage, ob die Bauleistungen folgerichtigerweise nach § 4 Nr. 9a UStG steuerfrei sein müssen**, da es sich um Umsätze handelt, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.

Problemstellung

Sind Leistungen Dritter, die umsatzsteuerrechtlich als eigenständige Leistungen neben dem steuerfreien Umsatz zu betrachten sind dann gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei, wenn die grundstücks- oder erbbaurechtsübertragende Person und die bauwerkserrichtende Person personell verflochten sind?

Sachverhalt

Nauti veräußerte ein unbebautes Grundstück. Mit diesem Kaufvertrag war verbunden, dass der Erwerber letztlich ein bebautes Grundstück erhielt („einheitliches Vertragswerk"). Die Bebauung wurde dabei von einer GbR ausgeführt, mit der der Nauti personell verflochten war.

In die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer wurde indes nicht nur der Preis für das unbebaute Grundstück, sondern auch die Bauerrichtungskosten einbezogen.

Nauti wehrte sich gegen die Umsatzsteuerpflicht der Bauerrichtungskosten.

BFH-Beschluss vom 03.05.2024, XI B 73/23, DStR 2024, S. 1185

Leitsätze:

1. *Leistungen Dritter, die umsatzsteuerrechtlich als eigenständige Leistungen neben dem steuerfreien Umsatz zu betrachten sind, sind nicht gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei.*
2. *Dies gilt auch für den Fall, dass die grundstücks- oder erbbaurechtsübertragende Person und die bauwerkserrichtende Person personell verflochten sind.*

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Damit verbleibt es bei der Doppelbelastung, **dem nationalen „Belastungscocktail“ aus Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer beim „einheitlichen Vertragswerk“**,

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

8. Der BFH und das Leistungsbündel – EuGH-Vorlagen zum Aufteilungsgebot bei unselbständiger Nebenleistung zur Beherbergung

Problemstellung

Der XI. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat den Europäischen Gerichtshof (EuGH) um Klärung der Frage gebeten, ob bestimmte nationale Regelungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG) im Einklang mit dem Unionsrecht stehen. Konkret geht es um die Aufteilung von Entgelten für die kurzfristige Beherbergung von Fremden und die damit verbundenen Nebenleistungen, welche nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Die Frage ist, ob diese Regelung mit den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG vereinbar ist.

Sachverhalt

Der BFH hat in drei Vorlagen vom 10.01.2024 dem EuGH Fragen zur Auslegung der Artikel 24 Abs. 1 sowie 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anhang III Kategorie 12 der Richtlinie 2006/112/EG vorgelegt. Diese Vorlagen betreffen die Fälle XI R 11/23 (XI R 34/20), XI R 13/23 (XI R 7/21) und XI R 14/23 (XI R 22/21). Der BFH möchte klären, ob die genannten Richtlinienbestimmungen einer nationalen Regelung entgegenstehen, die eine Steuersatzermäßigung für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen bei kurzfristiger Beherbergung von Fremden durch ein Aufteilungsgebot einschränkt. Diese Regelung sieht vor, dass Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen und mit dem Vermietungsentgelt abgegolten sind, vom ermäßigten Steuersatz ausgenommen werden können, selbst wenn es sich dabei um unselbständige Nebenleistungen handelt.

Entscheidung

Der BFH bezweifelt, dass § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG dem Unionsrecht widerspricht. Zur Untermauerung dieser Ansicht verweist der BFH auf zwei neuere Urteile des EuGH:

- Im Urteil „The Escape Center“ vom 22.09.2022 (C-330/21) bestätigte der EuGH, dass eine einheitliche Leistung insgesamt einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen kann. Der BFH liest jedoch aus Randziffer 34 des Urteils, dass ein Mitgliedstaat die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auch auf spezifische Aspekte einer Kategorie beschränken kann, wenn der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gewahrt bleibt.

- Im Urteil „Valentina Heights“ vom 08.02.2024 (C-733/22) stellte der EuGH klar, dass Mitgliedstaaten den ermäßigten Steuersatz selektiv anwenden können, solange nur konkrete und spezifische Aspekte der in Rede stehenden Leistungen erfasst werden und die steuerliche Neutralität gewährleistet ist.

Angesichts dieser Urteile argumentiert der BFH, dass die Bedingungen für die Anwendung des Aufteilungsgebots nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG erfüllt sind. Daher könnte diese Regelung im Einklang mit dem Unionsrecht stehen.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Die Entscheidung des EuGH bleibt abzuwarten, da sie maßgeblich für die endgültige Entscheidung des BFH sein wird. Steuerberater sollten ihre Mandanten dahingehend beraten, die Verfahren und Besteuerungszeiträume offenzuhalten, um gegebenenfalls von einer positiven Entscheidung profitieren zu können. Dies ist insbesondere relevant für Fälle, in denen Nebenleistungen wie Frühstück oder Parkplatznutzung nicht separat abgerechnet wurden.

Für die Praxis bedeutet dies, dass bei der kurzfristigen Beherbergung von Fremden nicht nur die Hauptleistung (Übernachtung), sondern auch die unselbständigen Nebenleistungen (z.B. Parkplatznutzung, Nutzung von Fitness- und Wellnesseinrichtungen, WLAN, Frühstück) separat betrachtet und möglicherweise unterschiedlich besteuert werden müssen. Die Regelung durchbricht den Grundsatz, dass eine unselbständige Nebenleistung das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt. Somit könnte das Aufteilungsgebot zu einer höheren steuerlichen Belastung führen, wenn die Nebenleistungen nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Für Hoteliers und andere betroffene Unternehmer ist es **ratsam**, ihre **Preisgestaltung und Buchhaltungspraktiken zu überprüfen und anzupassen**. **Die Überlegung, bisher kostenlos angebotene Nebenleistungen separat zu berechnen oder in Pauschalpakete zu integrieren, könnte zukünftig notwendig werden.** Zudem sollten entsprechende Aufzeichnungen geführt werden, um eine korrekte Abrechnung und Vermeidung von Hinzuschätzungen durch die Finanzbehörden sicherzustellen.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Die folgenden Verfahren sind derzeit anhängig:

XI R 14/23 (XI R 22/21) - (Vorinstanz: Niedersächsisches FG, Urteil vom 19.08.2021 (5 K 174/19):

Unterliegt die Überlassung von Parkplätzen, W-LAN und Fitnesseinrichtungen an Hotelgäste dem ermäßigten Steuersatz für Beherbergungsleistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG) oder dem Regelsteuersatz, wenn hierüber keine gesonderten Vereinbarungen getroffen wurden?

XI R 11/23 (XI R 34/20) - (Vorinstanz: Sächsisches FG, Urteil vom 23.09.2020 - 2 K 352/20):

Handelt es sich bei Frühstücksleistungen um unselbständige Nebenleistungen zur Übernachtungsleistung, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, oder fallen diese Leistungen unter das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG und sind mit dem Regelsteuersatz zu besteuern?

Dient die Einräumung von Parkmöglichkeiten der Vermietung, so dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Übernachtung und der Parkplatzgestellung besteht und diese dem ermäßigten Steuersatz unterliegt?

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

XI R 12/23 (XI R 35/20) - (Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.09.2020 - 6 K 2273/17) sowie

XI R 13/23 (XI R 7/21) - (Vorinstanz: Hessisches FG, Urteil vom 16.09.2020 -1 K 772/19)

Ist das in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG angeordnete Aufteilungsgebot, wonach Verpflegungsleistungen nicht unmittelbar der Vermietung dienen und deshalb nicht ermäßigt besteuert werden, nach Ergehen des EuGH-Urteils Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16 unionsrechtswidrig?

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

9. GewSt: Erweiterte Kürzung bei Vermietung eines Hotelgrundstücks

9.1. Grundsätze

Ausgangspunkt: Gesetzliche Regelung § 9 Nr. 1 GewStG

§ 9 Kürzungen

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

1. *[1]1,2 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. [2]An 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.*
[3]Satz 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.

Begünstige 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 begünstige 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).

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

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.

[3] Satz 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 erweitere 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 erweitere 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).

9.2. Vermietung eines Hotelgrundstücks

Problemstellung

1. Führt bei der Vermietung einer Hotelimmobilie die Änderung des Mietvertrags dahin, dass das zuvor mitvermietete Hotelinventar auf den Mieter übertragen wird und von diesem bei Ablauf des Mietvertrags Inventar und Einrichtung in unter Berücksichtigung des Zeitablaufs gleicher Art, Umfang und Qualität zurückzuübertragen ist, dazu, dass nunmehr keine schädliche Nebentätigkeit mehr vorliegt und daher die erweiterte Kürzung zu gewähren ist?
2. Besteht zwischen der Mitvermietung des Inventars und dessen entgeltlicher, auf die Dauer des Rahmenverhältnisses begrenzter Überlassung im Wege eines Pensionsgeschäfts ein rechtserheblicher Unterschied?

Sachverhalt

Die Steuerpflichtige, Theo GmbH & Co KG, ist Eigentümerin einer Hotelimmobilie, die sie seit Jahren an die Hotelbetriebs-GmbH vermietet wird. Am 09.12.1998 schloss die KG mit Hotelbetriebs-GmbH einen Mietvertrag.

Zunächst war im Mietvertrag vorgesehen, dass das Gebäude samt sämtlicher Einrichtungsgegenstände vermietet wird.

Später wurde der Mietvertrag dahin gehend geändert, dass die Einrichtungsgegenstände im derzeitigen Zustand auf die Hotelbetriebs-GmbH übertragen werden.

Diese verpflichtete sich, bei Beendigung des Mietverhältnisses Gegenstände gleichwertiger Art und in gleichwertigem Zustand zurück zu übertragen.

Infolge der Vertragsanpassung beschränkt sich die Nutzungsüberlassung allein auf das Gebäude. Die Einrichtungsgegenstände sind bei der Hotelbetriebs-GmbH nicht zu erfassen.

Die Einrichtungsgegenstände sind infolge des Übergangs des Eigentums auf die Hotelbetriebs-GmbH bei der Steuerpflichtigen nicht mehr Gegenstand des Mietverhältnisses und auch bei ihr nicht mehr zu bilanzieren.

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

BFH-Urteil vom 11.01.2024, IV R 24/21, DStR 2024, S. 1178

Leitsatz:

Ein Wirtschaftsgut, das eine Betriebsvorrichtung darstellt, kann nicht ohne das Grundstück mit aufstehendem Gebäude übertragen werden, wenn es sich dabei um einen wesentlichen Bestandteil dieses Grundstücks mit Gebäude handelt.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Anstelle der sog. einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG tritt nach **§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG** 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 errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (**sog. erweiterte Kürzung**).
- Die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen ist nach der BFH-Rechtsprechung **nur dann nicht kürzungsschädlich**, wenn sie lediglich einen zwingend notwendigen, d. h. unentbehrlichen Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung darstellt.
- Hierzu zählt insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und notwendiger Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen, Gartenanlagen und Ähnlichem.

Eine darüber hinausgehende Mitvermietung von nicht fest mit dem Grundstück verbundenen Betriebsvorrichtungen schließt die Kürzung dagegen regelmäßig aus.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Unter dem Aktenzeichen **IV R 9/24** ist die Rechtsfrage anhängig, ob ein Lastenaufzug für die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen schädlich ist.

Das FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 28.03.2024, 1 K 134/22, EFG 2024, S. 1044 hat die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen zugelassen.

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

10. Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 AO

Problemstellung

Kann sich das Finanzamt trotz im Veranlagungsverfahren vorgenommener Prüfung der ermäßigten Besteuerung der Entschädigungsleistung auf die Änderungsnorm des § 175b der Abgabenordnung stützen (Änderung wegen nicht zutreffender Berücksichtigung von Datenübermittlungen durch Dritte, hier: Arbeitgeber des Steuerpflichtigen)?

Die Korrekturvorschrift des § 175b AO

(1) Ein Steuerbescheid ist aufzuheben oder zu ändern, soweit von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden übermittelte Daten im Sinne des § 93c bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden.

(2) Gelten Daten, die von mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c an die Finanzverwaltung übermittelt wurden, nach § 150 Absatz 7 Satz 2 als Angaben des Steuerpflichtigen, ist der Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit diese Daten zu Ungunsten des Steuerpflichtigen unrichtig sind.

(3) Ist eine Einwilligung des Steuerpflichtigen in die Übermittlung von Daten im Sinne des § 93c an die Finanzbehörden Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Daten, so ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit die Einwilligung nicht vorliegt.

Anwendungsbereich

§ 175b AO enthält insgesamt drei Änderungsvorschriften und verallgemeinert u.a. die im Grundsatz bislang in § 10 Abs. 2a S. 8 EStG angesiedelte Änderungsvorschrift.

Sie gilt für alle Fälle, in denen sich die Datenübermittlung nach § 93c Abs. 1 AO richtet.

Unterbliebene oder fehlerhafte Berücksichtigung von Daten (§ 175b Abs. 1 AO)

Nach § 175b Abs. 1 AO ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit übermittelte Daten bei der Steuerfestsetzung – aus welchen Gründen aus immer - nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden.

Ob und ggf. wie die Daten zu berücksichtigen sind, bestimmt nicht der übermittelte Datensatz, sondern das materielle Recht.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Zu berücksichtigen sind dabei die zuletzt übermittelten und nach materiellem Recht auch zutreffenden Daten.

Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist ebenso unbeachtlich wie eine Ermittlungspflichtverletzung der Finanzbehörde. Die Regelung gilt zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen.

Unrichtigkeit von nicht in der Steuererklärung übermittelten eDaten (§ 175b Abs. 2 AO)

Gelten Daten, die nach Maßgabe von § 93c AO von mitteilungspflichtigen Stellen an die Finanzverwaltung übermittelt wurden, nach § 150 Abs. 7 Satz 2 AO als Angabe des Steuerpflichtigen (weil der Steuerpflichtige keine abweichenden Angabe macht), ist der Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit diese Daten zu Ungunsten des Steuerpflichtigen unrichtig sind.

Datenübermittlung trotz fehlender Einwilligung (§ 175b Abs. 3 AO)

Ist eine Einwilligung des Steuerpflichtigen in die Übermittlung von Daten i. S. von § 93c AO Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Daten, ist ein Steuerbescheid nach § 175b Abs. 3 AO aufzuheben oder zu ändern, soweit später festgestellt wird, dass die Einwilligung – anders als bei der bisherigen Steuerfestsetzung angenommen – nicht vorliegt.

Feststellungslast

Die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung nach § 175b AO kann sich je nach Sachlage zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Änderung nach § 175b AO bestimmt sich nach allgemeinen Grundsätzen.

- Danach trägt das Finanzamt die Feststellungslast für solche Tatsachen, die vorliegen müssen, um eine Änderung nach § 175b AO zuungunsten des Steuerpflichtigen rechtfertigen zu können.
- Der Steuerpflichtige trägt dagegen die Feststellungslast für solche Tatsachen, die eine Änderung nach § 175b AO zu seinen Gunsten zu ermöglichen.

Abgrenzung zu § 173 AO

Die Vorschrift unterscheidet sich von § 173 AO, als sie keine neue Tatsache, sondern allein die Datenübermittlung voraussetzt.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Abgrenzung zu § 175 AO

Von § 175 AO unterscheidet sich die Vorschrift dadurch, dass den übermittelten Daten nicht die Wirkung eines Grundlagenbescheids zukommt.

Die Finanzämter übernehmen gleichwohl in der Regel die vom Dritten übermittelten Daten ungeprüft.

Ablaufhemmung

§ 171 Abs. 10a AO enthält eine entsprechende Ablaufhemmung, wonach die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Übermittlung der Daten endet, wenn die Daten bis zum Ablauf des siebten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres übermittelt werden. Die Regelung lautet:

(10a) Soweit Daten eines Steuerpflichtigen im Sinne des § 93c innerhalb von sieben Kalenderjahren nach dem Besteuerungszeitraum oder dem Besteuerungszeitpunkt den Finanzbehörden zugegangen sind, endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Zugang dieser Daten.

Der NAUTILUS|**tipp** NAUTILUS AKADEMIE
Die Vorschrift ermöglicht es, von einem Dritten übermittelte Besteuerungsgrundlagen auch dann noch bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen, wenn die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist. Im Extremfall besteht damit über einen Zeitraum von nahezu zehn Jahren Rechtsunsicherheit.

Anwendungszeitraum

Die Neuregelung ist erstmals anzuwenden, wenn steuerliche Daten eines Steuerpflichtigen für Veranlagungszeiträume nach 2016 von einem mitteilungspflichtigen Dritten elektronisch zu übermitteln sind (§ 27 Abs. 2 Art. 97 EGAO).

Sachverhalt

Ronny und Mandy werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Ronny erhielt im Kalenderjahr 2018 eine Abfindung i.H.v. 9.000 €.

Diese war laut der durch den Arbeitgeber der Finanzverwaltung elektronisch übermittelten Lohnsteuerbescheinigung in dem als Bruttoarbeitslohn ausgewiesenen Betrag enthalten.

In ihrer Einkommensteuererklärung trugen Ronny und Mandy die Abfindung zwar zutreffend ein, erklärten jedoch hinsichtlich des Bruttoarbeitslohns einen um 9.000 € gekürzten Betrag.

Nachdem das Finanzamt die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung der Abfindung durch Anforderung weiterer Unterlagen überprüfte, berücksichtigte es den (erklärungsgemäß) gekürzten Bruttoarbeitslohn.

Der seitens des Risikomanagementsystems der Finanzverwaltung ergangene Hinweis, dass die Daten der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung von den erklärten Werten abwichen, wurde von der Sachbearbeiterin als geprüft abgezeichnet.

Nachdem das Finanzamt verwaltungsintern darauf hingewiesen wurde, dass durch die bisherige Veranlagung die Abfindung im Ergebnis der Besteuerung entzogen worden sei, erließ es am 20.05.2021 einen geänderten Einkommensteuerbescheid.

BFH-Urteil vom 20.02.2024, IX R 20/23, BStBl. II 2024, S. 587

Leitsatz:

Die Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 der Abgabenordnung ist auch zulässig, wenn die unzutreffende Berücksichtigung der von einem Dritten übermittelten Daten auf einen Fehler der Finanzbehörde zurückzuführen ist.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Der BFH stützt sein Urteil auf folgende Erwägungen:

- **Nicht berücksichtigt** sind übermittelte Daten, wenn sie nicht ausgewertet oder verarbeitet wurden und damit nicht Eingang in die Steuerfestsetzung gefunden haben (Loose in Tipke/Kruse, § 175b AO Rz 6).
- **Nicht zutreffend berücksichtigt** sind die übermittelten Daten, wenn die Auswertung oder Verarbeitung fehlerhaft erfolgte.
- **Unerheblich ist, worauf die unzutreffende Berücksichtigung der übermittelten Daten durch die Finanzbehörde zurückzuführen ist.** Es kommt weder auf eine Verletzung der Mitwirkungspflichten durch den Steuerpflichtigen, einen Schreib- oder Rechenfehler des Steuerpflichtigen noch auf ein mechanisches Versehen der Finanzbehörde nach § 129 AO oder einen Fehler der Finanzbehörde bei der Tatsachenwürdigung oder Rechtsanwendung an

11. BFH hält Höhe der Aussetzungszinsen ab 01.01.2019 für verfassungswidrig

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 der Kläger 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.

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Erläuterung

- Es wird die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 237 i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO seit dem 1.1.2019 bis zum 15.4.2021 mit dem GG vereinbar sind.
- Einsprüche und Klage haben keine aufschiebende Wirkung.
- Mit Beschluss vom 8.7.2021 - 1 BvR 2237/14 hat das BVerfG die Vollverzinsung in dieser Höhe (§ 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO) ab dem **1.1.2014** 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 1.1.2019 lediglich mit einem Zinssatz von 0,15 Prozent für jeden Monat, also 1,8 % p.a. berechnet. Auch diese Zinssatzspreizung ist verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das Revisionsverfahren ist beim BFH (nach wie vor) unter dem Aktenzeichen **VIII R 9/23** anhängig.

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

Sobald die Aktenzeichen des Normenkontrollverfahrens beim BVerfG bekannt ist, teilen wir dieses über den NAUTILUS|**wissensspeicher mit.**

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

12. Keine Terminsverlegung wegen eines Kurzurlaubs „ins Blaue“

Problemstellung

Das Reverse-Charge-Verfahren gemäß § 13b Abs. 5 S. 1 HS 1 UStG erfordert, dass der leistende Unternehmer die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers nachweist. Die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) mit Urteil vom 31.01.2024 (V R 20/21) stellt klar, dass die Feststellungslast beim leistenden Unternehmer liegt.

Diese Entscheidung hat weitreichende Auswirkungen auf die Praxis der Umsatzsteuerbehandlung von Leistungen an andere Unternehmer.

Hintergrund

Falls der Steuerberater als Klägervertreter verhindert sein sollte, an einem durch das Gericht per Ladung angeordneten Termin zur mündlichen Verhandlung teilzunehmen, kann er einen Antrag gemäß § 155 FGO i.V.m. § 227 Abs. 1 ZPO auf Aufhebung des Termins zur mündlichen Verhandlung (Terminsverlegung) stellen. Hierbei müssen erhebliche Gründe glaubhaft gemacht werden. Solche können sein:

- Nachweislich gebuchter Urlaub (Buchung vorlegen)
- Vorher anderer angesetzter Gerichtstermin (Ladung vorlegen)
- Sonstige berufliche Verpflichtungen, deren Verschiebung nicht zumutbar ist (Nachweis über Termine z.B. Bestätigung der „anderen Seite“ vorlegen)
- Wechsel des Prozessbevollmächtigten kurz vor der mündlichen Verhandlung; Zeit zur Einarbeitung des neuen Prozessbevollmächtigten (darf nicht vom Kläger „verschuldet“ sein)
- Erkrankung des Prozessbevollmächtigten (Attest vorlegen)

Sachverhalt

Vor dem Finanzgericht hatte sich Folgendes zugetragen:

Ausgangspunkt	Nach zwei erfolgreichen Terminsverlegungsanträgen wurde mit dritter Ladung des Finanzgerichts der Termin zur mündlichen Verhandlung auf den 22.02.2023 (Aschermittwoch) bestimmt.
31.01.2023	Rechtsanwalt (Einzelanwalt), beantragt Terminsverlegung mit der Begründung, dass er sich vom 16.02.2023 bis zum 22.02.2023 im Urlaub befinde.
03.02.2023	FG lehnt diesen Antrag ab, da der Prozessbevollmächtigte nicht dargetan -und erst recht nicht glaubhaft gemacht- habe, dass er infolge eines bereits vor Anberaumung des Termins geplanten Urlaubs ortsabwesend sei.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

08.02.2023	Erwiderung des Anwalts, dass der Urlaub schon vor der Terminierung geplant und festgesetzt gewesen sei. Denn es handele sich um eine am Ort der Kanzlei sehr ausgeprägte Karnevalszeit; nahezu alle Firmen arbeiteten nicht. Wenn gewünscht, könnten hier noch weitere Ausführungen erfolgen. Er (der Prozessbevollmächtigte) sei seit 25 Jahren verheiratet und habe mit seiner Frau über die Karnevalstage vom Donnerstag, den 16.02.2023, bis einschließlich Mittwoch, den 22.02.2023, „Urlaub genommen". Der Entschluss sei in der Weihnachtszeit 2022 gefallen. Hierüber könne dem FG auch die Ehefrau berichten. Wohin man fahren werde, stehe noch nicht fest. Es gebe Menschen, die am Anfang des Urlaubs einfach losführen.
Ende vom Lied	Das FG verlegte den Termin zur mündlichen Verhandlung nicht. Weder der Kläger noch der Prozessbevollmächtigte erschienen zur mündlichen Verhandlung. Das FG verhandelte in Abwesenheit der Klägerseite und wies die Klage ab. In den Urteilsgründen legte es die hierfür maßgeblichen Gründe dar.

BFH-Beschluss vom 22.04.2024, III B 82/23, BFH/NV 2024, S. 802

Leitsätze:

1. *Die Verlegung des Termins zur mündlichen Verhandlung wegen eines in der Privatsphäre liegenden Vorhabens setzt die Darlegung und (gegebenenfalls) die Glaubhaftmachung von Umständen voraus, wonach das Vorhaben in seiner Planung bereits vor Zugang der Ladung so ausgestaltet war, dass die Wahrnehmung des gerichtlichen Termins während dieser Zeit unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalls nicht zumutbar ist.*
2. *Ein vor Zugang der Ladung gefasster Entschluss zu einem Kurzurlaub „ins Blaue" ist kein erheblicher Grund für eine Terminsverlegung, sofern nicht im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten.*

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Nachdem der BFH die „besonderen Umstände", die bei einem Kurzurlaub „ins Blaue" hinzutreten müssen, um eine Terminsverlegung zur erreichen, ist beim Terminsverlegungsgrund Urlaub die Vorlage von Buchungsunterlagen oder andere Unterlagen, die die Urlaubsplanungen vor Ergehen der Ladung glaubhaft machen, empfehlenswert.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

III. Aktuelle Urteile der Finanzgerichte mit Rechtsbehelfsempfehlungen

1. Sind die Grundsätze für Verträge zwischen nahen Angehörigen auf Verträge zwischen Partnern nicht-ehelicher Lebensgemeinschaft übertragbar

Problemstellung

Sind die für Verträge zwischen nahen Angehörigen geltenden Grundsätze des Fremdvergleichs auch auf Verträge zwischen den Partnern einer nicht-ehelichen Lebensgemeinschaft anzuwenden?

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 16.03.2023, 2 K 385/18, das dem Finanzamt Recht gab ist derzeit beim BFH unter dem Aktenzeichen **X R 5/24** anhängig.

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

2. Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes nach § 4 Abs. 4a EStG

Problemstellung

Verstößt die typisierte Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen mit 6 % der Überentnahmen angesichts des strukturellen Niedrigzinsniveaus gegen den allgemeinen Gleichheitssatz und das Übermaßverbot?

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG Düsseldorf vom 27.03.2024, 15 K 1131/19 G,F, das dem Finanzamt Recht gab ist derzeit beim BFH unter dem Aktenzeichen **IV R 8/24** anhängig.

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

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

3. „Geschäftliche“ Veranlassung von Bewirtungskosten fällt unter § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG

Problemstellung

Wie definiert sich der unbestimmte Rechtsbegriff „geschäftliche“ Veranlassung von Bewirtungsaufwendungen in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG?

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG

(5) [1]Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

*2. Aufwendungen für die Bewirtung von Personen **aus geschäftlichem Anlass**, soweit sie 70 Prozent der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind. [2]Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Steuerpflichtige schriftlich die folgenden Angaben zu machen: Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen. [3]Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen;*

§ 4 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 EStG

(7) [1]Aufwendungen im Sinne des Absatzes 5 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 6b und 7 sind einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. [2]Soweit diese Aufwendungen nicht bereits nach Absatz 5 vom Abzug ausgeschlossen sind, dürfen sie bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie nach Satz 1 besonders aufgezeichnet sind.

Sachverhalt

Die Projektsteuerungs-GmbH ist seit mehr als 30 Jahren im deutschen Projektsteuerungsmarkt nach eigenen Angaben eine bekannte Akteurin.

Zu ihrem Kundenkreis gehören Unternehmen der Immobilienwirtschaft, insbesondere Bauträger, Immobilienfonds, aber auch für Eigenbedarf investierende Unternehmen sowie die für den Eigenbedarf bauende öffentliche Hand.

Ihre Marktverbreitung und Marktausbreitung erklärt sich die GmbH selbst vor allem mit guten Empfehlungen und sog. „Mund-zu-Mund-Propaganda” ihrer Kunden und der diese umgebenden Branchenakteure wie Architekten, Bauplanern, Ingenieuren und Rechtsanwälten.

Für diese Zwecke führt die GmbH jeweils zum Anfang des Jahres eine sog. „Kick-Off-Veranstaltung” bzw. in 2015 ein Betriebsjubiläum mit gleichem Charakter. Die Veranstaltungen fanden jeweils auf einer von ihr aktuell betreuten Baustelle statt.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Bei den Veranstaltungen liefen auf einigen Bildschirmen Werbetrailer der GmbH. Außerdem waren zu Cateringzwecken provisorische Tresen aufgebaut, an denen die Gäste sich Speisen „in die Hand" sowie Getränke abholen konnten, um sie entweder im Stehen oder an bereitstehenden, aber nicht für alle Gäste ausreichenden Stehtischen zu verzehren und dabei ihre Kontaktgespräche fortzusetzen.

Abgesehen von Hintergrundmusik wurde kein gesondertes Unterhaltungsprogramm angeboten.

Der zeitliche Rahmen der Veranstaltung war auf etwa vier Stunden (19.00 Uhr bis 23.00 Uhr) beschränkt. Die Gäste und Mitarbeiter sowie Geschäftsführer der GmbH nutzten diese Zeit zu Kontaktgesprächen.

Die Namen der teilnehmenden Gäste sind aufgrund nachträglich erstellten Listen nach Beanstandung durch die Außenprüfung dokumentiert.

Erschienene Gäste, Gesprächsinhalte und -kontakte wurden nach den Veranstaltungen durch die Geschäftsführer ausgewertet und in die Planungen für neue Geschäftsanbahnungen einbezogen.

Die Veranstaltungen wiesen mit der zuvor geschilderten Zusammensetzung die nachfolgenden Teilnehmerzahlen in den Streitjahren auf:

Jahr	Gesamtzahl Gäste	davon Mitarbeiter	Cateringkosten
2013	204	50	9.313 €
2014	240	50	14.163 €
2015	218	55	17.328 €

Die GmbH zeichnete die Kosten für das Catering bei diesen drei Veranstaltungen nicht einzeln und getrennt im Sinne von § 4 Abs. 7 EStG von den anderen Betriebsausgaben auf.

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 17.10.2023, 6 K 6089/20, EFG 2024, S. 1023

Leitsätze:

1. *Eine „geschäftliche" Veranlassung im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG fehlt vor allem dann, wenn ein Unternehmen seine eigenen Arbeitnehmer bewirtet. Nur derjenige Bewirtungsaufwand, der betrieblich veranlasst ist, aber auf die eigenen Arbeitnehmer entfällt, ist deswegen nicht in seiner Abzugsfähigkeit nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG begrenzt.*
2. *Die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst auch Veranstaltungen, bei denen neben Dritten (Geschäftspartner, Kunden etc.) auch eigene Arbeitnehmer des Unternehmens teilnahmen.*
3. *§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ist auch dann anzuwenden, wenn die Verköstigung in einen anderen betrieblichen Vorgang eingebunden und diesem gegenüber untergeordnet ist.*

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

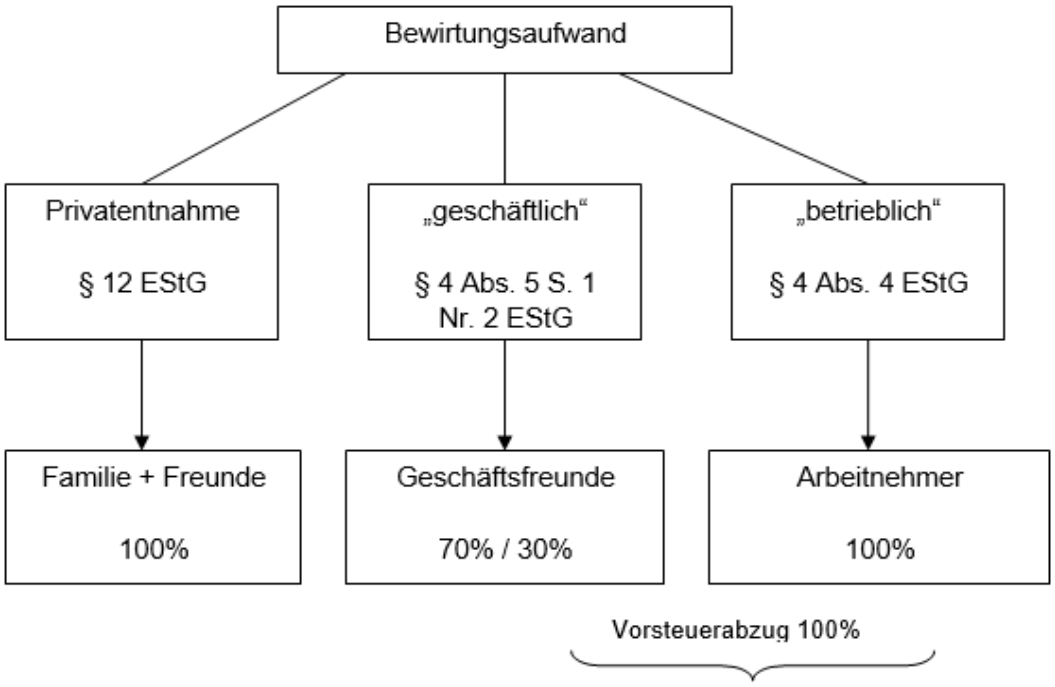
„Schmankerl“ aus der Urteilsbegründung

„ (…) ist der erkennende Senat nach Würdigung der vorgelegten Cateringrechnungen (…) in tatsächlicher Hinsicht auch nicht zur Überzeugung gelangt, dass Essen und Getränke im Hintergrund des fachlichen Austauschs bei den (…) geblieben wären; denn bei Division der berechneten alkoholischen Getränke durch die vorgetragene Teilnehmerzahlen ergibt sich für 2013 und 2014 rein rechnerisch unter vorsichtiger Berücksichtigung eines großzügigen Restbestandes (30 % der abgerechneten Getränke), dass ein Teilnehmer der (…) vierstündigen Veranstaltung im Durchschnitt mindestens 0,7 Liter Bier und zusätzlich 0,5 Flaschen Rot- oder Weißwein oder Prosecco getrunken haben muss. Alkoholfreie Getränke wurden laut Rechnung nicht ausgegeben. (…). ***Aus Sicht des erkennenden Senats müssten sich dadurch auf allen drei Veranstaltungen rein rechnerisch viele Teilnehmer im Verlauf der Veranstaltungen nicht mehr in einem Zustand befunden haben, in dem das Führen fachlicher Gespräche realistisch erscheint, und, falls doch, dürften diese Gespräche nicht den für Repräsentations- und Werbezwecke qualitativ hochwertigen Charakter erreicht haben.*** ☺

Vor dem Hintergrund dieser Würdigung ist der Senat auch nicht verpflichtet gewesen, dem vom Beklagtenvertreter in der mündlichen Verhandlung erwähnten Aspekt nachzugehen, wo die drei Veranstaltungen nun tatsächlich stattgefunden hatten; denn für die rechtliche Einordnung als Bewirtungsaufwendungen hält es der Senat nicht für erheblich, ob die Veranstaltungen in den Büroräumen (…) oder auf Baustellen stattgefunden hatten.“

Erläuterung und Folgen für die Praxis

Der „geschäftliche Anlass” ist ein Unterfall der „betrieblichen Veranlassung”; der Begriff umfasst hiernach insbesondere die Bewirtung von Personen, zu denen Geschäftsbeziehungen bestehen oder angebahnt werden sollen



4. Erste Tätigkeitsstätte vs. Betriebsstätte: Keine Veränderung durch das neue Reisekostenrecht?

Problemstellung

Die Problematik in diesem Fall bezieht sich auf die Auslegung des Begriffs „Betriebsstätte“ nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG im Zusammenhang mit dem durch die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts eingeführten Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG. Das zentrale Streitpunkt ist, ob die Einführung des Begriffs „erste Tätigkeitsstätte“ zu einer sachlichen Änderung in der Definition der „Betriebsstätte“ führt, insbesondere im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung von Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen bei doppelte Haushaltsführung.

Sachverhalt

Nauti, ein IT-Berater, hatte in den Jahren 2016 bis 2018 Einkünfte aus selbständiger Arbeit und war in dieser Zeit hauptsächlich für die Firma T AG tätig. Er wohnte in K und hatte eine Zweitwohnung in H, wo sich auch die Geschäftsräume der T AG befanden. Das Finanzamt kürzte die vom Nauti geltend gemachten Mehraufwendungen für Verpflegung und Familienheimfahrten aufgrund der Annahme, dass der Kläger in H eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG unterhalte und diese zugleich als „erste Tätigkeitsstätte“ gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG anzusehen sei. Nauti argumentierte, dass seine Tätigkeiten in H lediglich vorübergehend und projektbezogen waren, sodass die Regelungen zur „ersten Tätigkeitsstätte“ nicht anzuwenden seien.

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 19.06.2024, 1 K 1219/21

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz entschied, dass die Einführung des Begriffs „erste Tätigkeitsstätte“ im Rahmen des steuerlichen Reisekostenrechts keine sachliche Änderung für die Bestimmung des Begriffs der „Betriebsstätte" nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG bewirkt. Demzufolge bleibt die bisherige Auslegung der "Betriebsstätte" durch die BFH-Rechtsprechung maßgeblich. Es wurde festgelegt, dass der Betrieb der T AG in H die Nautis einzige Betriebsstätte in den Streitjahren war und dass die Verpflegungsmehraufwendungen und Familienheimfahrten entsprechend zu kürzen sind.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt, dass die Änderung des steuerlichen Reisekostenrechts und die Einführung des Begriffs „erste Tätigkeitsstätte“ keine Auswirkungen auf die Auslegung des Begriffs „Betriebsstätte“ nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG hat. Für Steuerberater und ihre Mandanten bedeutet dies, dass die bisherigen Regelungen und Rechtsprechungen zur Bestimmung einer Betriebsstätte weiterhin angewendet werden müssen. Besonders bei Selbständigen und Gewerbetreibenden, die an verschiedenen Standorten tätig sind, sollte sorgfältig geprüft werden, ob eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG vorliegt.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Hierbei sind die Anforderungen an eine ortsfeste, dauerhafte betriebliche Einrichtung und die damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen zu beachten, insbesondere in Bezug auf die Anerkennung von Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen. Die Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz betont zudem die Wichtigkeit einer klaren Unterscheidung zwischen den Begriffen der "ersten Tätigkeitsstätte" und der "Betriebsstätte", was bei der steuerlichen Beratung und Planung zu berücksichtigen ist.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das o.g. Urteil des FG Rheinland-Pfalz ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **VIII R 15/24** anhängig.

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

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

5. Verfassungsmäßigkeit der Pendlerpauschale ab 2022

Problemstellung

Ist die Neuregelung der Entfernungspauschale, die eine Erhöhung ab dem 01.01.2022 befristet bis 31.12.2026 ab dem 21. Kilometer auf 0,38 EUR je vollen Entfernungskilometer vorsieht und die Pauschale für die ersten 20 Entfernungskilometer weiter bei 0,30 EUR je Entfernungskilometer belässt verfassungswidrig?

Hintergrund

Ab 2022 gelten ab dem 21. Entfernungskilometer 0,38 Euro je vollen Entfernungskilometer. Bis zum 20. Entfernungskilometer gelten lediglich 0,30 Euro.

	Bis 2020	2021	2022 – 2023	2024 – 2026	Ab 2027
Ab 21. km bisher	0,30 Euro	0,35 Euro	0,35 Euro	0,38 Euro	0,30 Euro
Ab 21. km neu	0,30 Euro	0,35 Euro	**0,38 Euro**	0,38 Euro	0,30 Euro

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

U.E. steht die Neuregelung der Entfernungspauschale für die Jahre 2022 und 2023 nicht im Einklang mit den Grundsätzen des BVerfG-Urteils vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2-BvL 1/08, 2 BvL 2/08, DStR 2008, S. 2460.

Die Typisierung des Gesetzgebers, nach der die ersten 20 Entfernungskilometer weniger stark entlastet werden als die Kilometer ab dem 21. Entfernungskilometer, ist u.E. nicht sachgerecht.

Die Rechtslage, insbesondere anhängige Verfahren, sollte beobachtet werden.

Sachverhalt

Icke fuhr im Jahr 2022 täglich zu seiner ersten Tätigkeitsstätte betrug 8 Kilometer.

Er beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für 2022, dass ihm für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte die volle Entfernungspauschale von 0,38 km je Kilometer gewährt werde (§ 9 Abs. 3 Satz 8 EStG).

FG Berlin Brandenburg, Urteil vom 20.03.2024, 16 K 1311/20, EFG 2024, S. 1205 543

Leitsatz:

Die Neuregelung der Entfernungspauschale ab dem 01.01.2022 ist nicht verfassungswidrig und verstößt insbesondere nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz, das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Folgerichtigkeitsprinzip.

Ausblick

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte die Revision zum BFH zugelassen.

Der NAUTILUS|tipp

Der unterlegene Kläger hat die zugelassene Revision nicht eingelegt, so dass das o.g. Urteil rechtskräftig geworden ist.

Es ist sehr zu hoffen, dass sich weitere Steuerpflichtige ermutigen lassen, den Klageweg zu beschreiten, damit der BFH und ggf. auch das BVerfG die Gelegenheit bekommen, über die neue (alte verfassungswidrige) Rechtslage zu entscheiden (vgl. hierzu auch Häsner, DStR 2024, S. 1969 ff.).

Mutige Kläger vor ! Go Go Go 😉 !

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

6. Gewerblichkeit der Vermietung von Appartements in einem Boardinghouse

Problemstellung

Die Vermietung von Appartements in einem sogenannten Boardinghouse führt nicht zu gewerblichen Einkünften, wenn bei der Vermietung keine besonderen Sonderleistungen erbracht werden und die Vermietung für eine Dauer von durchschnittlich zwei Monaten erfolgt.

Es liegen dann Vermietungseinkünfte vor, sodass das Finanzamt den Vermieter nicht nach § 141 AO zur Bilanzierung auffordern darf.

Sachverhalt

Theo errichtete ein sogenanntes Boardinghouse, das aus zahlreichen möblierten Appartements in einer Größe zwischen 28 qm und 75 qm bestand. Er schloss mit der X-GmbH einen Betreiber- und Vermarktungsvertrag; die Vermietung erfolgte im Namen von Theo.

Die Appartements konnten nicht ohne Voranmeldung gemietet werden, sondern es bedurfte des Abschlusses eines schriftlichen Mietvertrags mindestens fünf Tage vor Mietbeginn. Die Appartements wurden 14-tägig gereinigt.

Das **Finanzamt nahm gewerbliche Einkünfte an** und forderte den Kläger nach § 141 AO auf, ab 2019 Bücher zu führen.

FG Köln, Urteil vom 22.06.2023, 11 K 315/19, EFG 2024, S. 621, rkr.

Bei der Vermietung von Wohnungen kann ein Gewerbebetrieb nur angenommen werden, wenn vom Vermieter bestimmte, ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen nicht übliche Sonderleistungen erbracht werden oder wenn wegen eines besonders häufigen Wechsels der Mieter eine gewisse – einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbare – unternehmerische Organisation erforderlich ist.

Eine Vergleichbarkeit mit einem gewerblichen Beherbergungsunternehmen (Hotel) liegt vor, wenn Wohnungen wie Hotel- oder Pensionsräume ausgestattet sind, für ihre kurzfristige Vermietung an wechselnde Mieter geworben wird, sie hotelmäßig angeboten, d. h. auch ohne Voranmeldung jederzeit zur Vermietung bereitgehalten werden und sich zudem in einem Zustand befinden, der die sofortige Vermietung zulässt; dies auch dann, wenn Buchungen nicht vorliegen.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Das FG lehnte gewerbliche Tätigkeit ab. Damit entfällt auch die Aufforderung zur Bilanzierung, weil diese gewerbliche oder land- und forstwirtschaftliche Einkünfte voraussetzen.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Allein die Zwischenschaltung der X-GmbH führte nicht zwangsläufig zu einer gewerblichen Tätigkeit des Klägers. Zwar waren die Appartements hotelmäßig eingerichtet.

Sie konnten aber nicht ohne Voranmeldung angemietet werden. Zudem war eine Endreinigung i. H. von 80 € zu bezahlen, sodass Übernachtungen nur für wenige Nächte zu teuer wurden. Ein Restaurant und ein Sportstudio gab es nicht.

Die Bereitstellung von WLAN und Reinigung sowie Bettwäsche waren unschädliche Zusatzleistungen.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Die Vermietung einer Vielzahl von möblierten Appartements in einem Boardinghouse ist kein Gewerbebetrieb, auch wenn die Räume vollmöbliert sind, vierzehntägig gereinigt werden und mit frischer Bett- und Frottierwäsche ausgestattet, mithin hotelmäßig eingerichtet sind, es allerdings an der Kurzfristigkeit der Gebrauchsüberlassung fehlt (hier: durchschnittliche Verweildauer der Mieter von rund zwei Monaten; Anreise erst nach Abschluss des Nutzungsvertrages zu den üblichen Bürozeiten; ad-hoc-Buchung bei Anreise nur in seltenen Ausnahmefällen möglich; fehlende Außenwerbung am Objekt; Ausschluss bzw. Erschwerung des mit einem Hotelbetrieb üblicherweise verbundenen Kundenverkehrs und der Anbahnung von Beherbergungsverträgen; keine Erbringung weitergehender und ins Gewicht fallender (Sonder-)Leistungen, die in personeller und organisatorischer Hinsicht signifikanten Aufwand erfordern)

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

7. Steuerberatungskosten als Veräußerungskosten

Vorüberlegung

Bei der Berücksichtigung von Steuerberatungskosten muss grundsätzlich differenziert werden.

Steuerberatungskosten, die im Zusammenhang mit der Ermittlung des Gewinnes, Buchführungsarbeiten, Einnahmen-Überschusserklärungen, anfallen sowie das Ausfüllen des Vordruckes EÜR, sind bei der jeweiligen Einkunftsart als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Dagegen stehen Steuerberatungskosten, die aus dem Beraterhonorar für das Ausfüllen des Hauptvordruckes, mit Tariffragen, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, haushaltsnahe Aufwendungen, Kind, Vorsorgeaufwand, AV usw. nicht im Zusammenhang mit einer Einkunftsart und sind somit nicht abzugsfähig.

Die BFH-Rechtsprechung differenziert ab dem VZ 2006 zwischen betrieblichen, beruflichen und privat veranlassten Steuerberatungskosten.

Sachverhalt

Die Eheleute werden seit Jahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Im Veranlagungszeitraum 2001 veräußern sie eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 5,93 %. Die entsprechenden Dividende sind in der Vergangenheit unter der Schedule der Abgeltungsbesteuerung erfasst worden. Im Rahmen der Steuererklärung beantragten die Eheleute die Berücksichtigung der Steuerberatungskosten als Veräußerungskosten. Das Finanzamt lehnte im Gegenzug die Berücksichtigung dieser Veräußerungskosten ausdrücklich ab, weil die Veräußerungskosten nicht aus der Anteilsveräußerung, sondern aus der Erfüllung der steuerlichen Pflichten resultierte. Man ließ insoweit keinen Abzug zu. Das ganze Verfahren wurde nun dem Finanzgericht zur weiteren Entscheidung vorgelegt.

Hessisches FG, Urteil vom 22.02.2024, 10 K 1208/23, EFG 2024, S. 1379

Leitsatz:

Steuerberatungskosten, die im Zusammenhang mit der Ermittlung eines nach § 17 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns angefallen sind, sind Veräußerungskosten im Sinne von § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG und mindern daher den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.

Erläuterung

Die Richter haben die Veräußerungskosten aus der kausal entstehenden Veräußerung den Betriebsausgabenabzug im Rahmen des § 17 EStG zugeordnet. Der Begriff der Veräußerungskosten ist zunächst einmal gesetzlich nicht definiert. Diese fehlende gesetzliche Definierung kann und wurde von der Rechtsprechung in der Vergangenheit unterschiedlich ausgelegt. Teilweise erfordert das Ganze einen unmittelbaren sachlichen Zusammenhang (eine Beziehung zwischen Veräußerung und entstehen der Kosten), in anderen Fällen **reichte der bloße Veranlassungszusammenhang aus**.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Die Steuerberatungskosten sind nach der Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts, hier in vollem Umfang, dem steuerpflichtigen Teil zuzurechnen und aus diesem Grunde ist der Werbungskostenabzug (die Minderung des steuerfreien Betrages) auch insoweit zutreffend.

Die in der Vergangenheit erfolgte massive Eingrenzung des Begriffs „unmittelbar veräußerungsbedingte Kausalität“ (vgl. zuletzt IX R 25/12) dürfte somit über Bord geworfen sein, zumal sich diese Rechtsprechung auch auf § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG bezog.

Handlungsempfehlung

Vergleichbare Fälle sollten offengehalten werden.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das o.g. Urteil des Hessischen FG ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **IX R 12/24** anhängig.

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

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

8. Verfassungsmäßigkeit der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 S. 5 EStG

Problemstellung

Ist die betragsmäßige Beschränkung der Verlustverrechnung bei Termingeschäften gemäß § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2020 verfassungswidrig?

§ 20 Abs. 6 S. 5 und 6 EStG

[5] Verluste aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 dürfen nur in Höhe von 20 000 Euro mit Gewinnen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 und mit Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 11 ausgeglichen werden; die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß mit der Maßgabe, dass nicht verrechnete Verluste je Folgejahr nur bis zur Höhe von 20 000 Euro mit Gewinnen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 und mit Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 11 verrechnet werden dürfen. [6] Verluste aus Kapitalvermögen aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung, aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1, aus der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 auf einen Dritten oder aus einem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern im Sinne des Absatzes 1 dürfen nur in Höhe von 20 000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden; die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß mit der Maßgabe, dass nicht verrechnete Verluste je Folgejahr nur bis zur Höhe von 20 000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden dürfen.

Systematik der Norm

Der jetzige Wortlaut des § 20 Abs. 6 EStG sieht eine Verlustberücksichtigung von max. 20.000,00 € je Veranlagungszeitraum vor, für übersteigende Beträge kommt ein eigener Verlustverrechnungskreis (Verlustvortrag) in Betracht. Ziel dieser Regelung ist die „Aushebelung und Nichtanwendung“ der Rechtsprechung des BFH zum Forderungsausfall (BFH-Urteil vom 24.10.2017, VIII R 13/15, BStBl. II 2020, S. 831).

Typische Anwendungsfälle sind

- die ganze oder teilweise Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung,
- die Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter i. S. d. § 20 Abs. 1 EStG durch die die Kapitalerträge auszahlende Stelle,
- die Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter auf einen Dritten oder
- ein unter den Nrn. 1 – 3 EStG dieses Satzes vergleichbarer Ausfall von Wirtschaftsgütern i. S. d. § 20 Abs. 2 EStG.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Verfassungsrechtliche Bedenken

Ob die 20.0000 €-Grenze für bestimmte Verluste neben in § 20 Abs. 6 Sätze 1 bis 4 EStG geregelten Verrechnungsverbot für Verluste aus Kapitalvermögen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten und der zusätzlichen Ausgleichsbeschränkung von Verlusten aus der Veräußerung von Aktien auf Veräußerungsgewinne aus Aktien verfassungskonform ist, ist äußerst zweifelhaft (vgl. Jachmann-Michel, DStR 2021, S. 1349).

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29.04.2024, 10 K 1091/23, EFG 2024, S. 1505

Leitsatz:

1. ***Der Senat ist trotz Bedenken*** *hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG* ***nicht davon überzeugt, dass der Gesetzgeber seinen Gestaltungsspielraum überschritten hat und der allgemeine Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG verletzt ist****. Gerade dies ist jedoch zwingende Voraussetzung für die Zulässigkeit eines konkreten Normenkontrollverfahrens.*
2. ***Nach Auffassung des Senats ist*** *die in* ***§ 20 Abs. 6 Satz 5 EStG*** *geregelte Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte* ***mit Art. 3 Abs. 1 GG*** *trotz bestehender Bedenken* ***noch vereinbar****.*

ABER: BFH-Beschluss vom 07.06.2024, VIII B 113/23

Leitsatz:

Bei der *im Aussetzungsverfahren nach § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung gebotenen* ***summarischen Prüfung ist die Verlustverrechnungsbeschränkung*** *für Termingeschäfte* **gemäß § 20 Abs. 6 Satz 5** *i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020, 3096)* ***nicht mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes vereinbar****.*

Handlungsempfehlung I: Einspruch einlegen

Vergleichbare Fälle sollten offengehalten werden, bis der BFH die o.g. Rechtsfrage beantwortet hat. **Es erscheint möglich, wenn nicht sogar wahrscheinlich, dass der BFH die Verfassungsfrage dem Bundesverfassungsgericht vorlegen wird.**

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das Revisionsverfahren gegen das o.g. Urteil des FG Baden-Württemberg ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **VIII R 11/24** anhängig.

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

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Handlungsempfehlung II: Aussetzung der Vollziehung beantragen

In vergleichbaren Fällen ist ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung mittlerweile anzuraten.

Der NAUTILUS|**tipp** NAUTILUS AKADEMIE
Aufgrund des o.g. BFH-Beschlusses vom 07.06.2024, VIII B 113/23 sollte Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung stattgegeben werden. Bei Ablehnung durch das Finanzamt sollte die Aussetzung der Vollziehung gerichtlich durchgesetzt werden.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

9. Teilentgeltliche Immobilienübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unterhalb der historischen Anschaffungskosten ist keine Veräußerung nach § 23 EStG

Problemstellung

Sind teilentgeltliche Übertragungen von Immobilien im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unterhalb der historischen Anschaffungskosten tatbestandliche Veräußerungen im Sinne des § 23 EStG?

Sachverhalt

Anton Müller erwarb im Jahr 2014 eine Immobilie zum Kaufpreis von 141.950,00 €, die er fremdfinanzierte. Im März 2019 übertrug er diese Immobilie auf seine Tochter, die im Gegenzug das Darlehen mit einer Restvaluta von T€ 115 übernahm. Der Verkehrswert der Immobilie lag bei unzweifelhaft T€ 210. Das Finanzamt beurteilte den Vorgang zu 54,76 % als entgeltlich (T€ 115 : T€ 210, so kam der Prozentsatz zusammen). Aus dem daraus ergebenden Veräußerungsgewinn von 40.653,00 € erachtete das Finanzamt die entsprechende Steuerberücksichtigung.

Niedersächsisches FG, Urteil vom 29.05.2024, 3 K 36/24

Das Finanzgericht kam zum Ergebnis, dass bei einer teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes im Wege der vorweggenommenen Erbfolge es nicht zu einem privaten Veräußerungsgeschäft kommt, wenn das Teilentgelt niedriger ist, als die historischen Anschaffungskosten und der Veräußerer mindert dann sein Vermögen und anstelle seiner Leistungsfähigkeit.

Zu beachten ist in dem Zusammenhang, dass die Frage der Steuerpflicht einer solchen Schenkung ggf. noch einen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand darstellen kann (Verkehrswert T€ 210, Übernahme der Verbindlichkeit als Anschaffung T€ 115). Hier droht auf jeden Fall eine entsprechende Doppelbesteuerung, die es dann im Rahmen der Beratung zu verhindern gilt.

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 FG ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **IX R 17/24** anhängig.

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

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

10. Mindestdauer einer Erstausbildung nach § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG auch für § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG maßgebend

Problemstellung

Kann eine wenige Wochen bis Monate dauernde Ausbildung bzw. Qualifikation (hier: zur Rettungssanitäterin) zum "Verbrauch" der Erstausbildung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG führen und stellt § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG eine - auch für das Kindergeldrecht geltende - Mindestdauer als Voraussetzung für die Erstausbildung auf?

Sachverhalt

Karle & Erna sind Ehegatten und Eltern von Lisa-Marie, die 1999 geboren wurde. Lisa-Marie absolvierte vom 03.07.2019 bis zum 31.08.2019 beim DRK eine Ausbildung zur Rettungssanitäterin.

Die Familienkasse beurteilte die knapp zweimonatige Ausbildung zur Rettungssanitäterin als Berufsausbildung und versagte daraufhin das Kindergeld ab August 2020.

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 14.08.2023, 4 K 1946/21

Leitsatz:

Durch § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG wird klargestellt, dass eine kurzzeitige Ausbildung zu Rettungssanitäterin entgegen früherer Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht mehr wegen § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG einen Anspruch auf Kindergeld auszuschließen vermag.

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 FG Rheinland-Pfalz ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **III R 14/24** anhängig.

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

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

11. Ärztlich verordnete Nahrungsergänzungsmittel bei Krebserkrankungen als Krankheitskosten?

Problemstellung

Sind ärztlich verordnete Nahrungsergänzungsmittel bei Krebserkrankungen zwangsläufig im Sinne des § 33 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes?

Sachverhalt

Heinz leidet seit der Diagnose im Jahr 2015 an einer Tumorerkrankung (metastasierender Prostatakrebs), der mit einer Hormontherapie nicht mehr heilbar ist. Er hatte zum Zeitpunkt dieser Diagnose eine Lebenserwartung von maximal fünf bis sieben Jahren in Aussicht gestellt bekommen, unterzog sich einer Operation und einer anschließenden Chemotherapie, und leidet bis heute unter starken Nebenwirkungen.

Mit seiner Ehefrau zusammen machte er Aufwendungen in 2019 i.H.v. insgesamt 31.031 € und in 2020 i.H.v. 36.048 € steuermindernd geltend, die das FA im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen teilweise als berücksichtigungsfähige Krankheitskosten behandelte bzw. von einer privaten Krankenversicherung teilweise erstattet wurden.

Das FA berücksichtigte indes nicht die geltend gemachten Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel in Höhe von 9.871 € in 2019 und 10.847 € in 2020 als außergewöhnliche Belastung.

FG München, Urteil vom 25.07.2024, 15 K 286/23

Leitsatz:

Ärztlich verordnete Nahrungsergänzungsmittel bei Krebserkrankungen sind nicht als Krankheitskosten im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG abzugsfähig, Es handelt sich vielmehr um Kosten der privaten Lebensführung, die dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG unterfallen.

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 FG München ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **VI R 23/24** anhängig.

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

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

12. Abmahnungen sind umsatzsteuerpflichtig

Problemstellung

Im steuerrechtlichen Kontext ist die Frage aufgeworfen worden, ob Zahlungen aufgrund von Abmahnungen umsatzsteuerpflichtig sind. Diese Thematik gewinnt an Bedeutung vor dem Hintergrund eines neuen Revisionsverfahrens beim Bundesfinanzhof (BFH) unter dem Aktenzeichen V R 19/23. Die Entscheidung des BFH könnte weitreichende Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung solcher Zahlungen haben, insbesondere hinsichtlich des Vertrauensschutzes in Altfällen.

Sachverhalt

Das aktuelle Verfahren vor dem BFH bezieht sich auf Schadensersatzzahlungen, die ein Abgemahnter gemäß § 97 Abs. 2 des Urheberrechtsgesetzes (UrhG) als Kompensation für die unerlaubte Nutzung urheberrechtlich geschützter Fotos leistete. Im vorliegenden Fall hat das **FG Berlin-Brandenburg** in seinem **Urteil vom 29.08.2023, 5 K 7144/20** festgestellt, dass diese Zahlungen umsatzsteuerpflichtig sind.

Das FG argumentierte, dass die neueren Entscheidungen des BFH keine „Änderung der Rechtsprechung" i.S.v. § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO darstellen, sodass auch für Fälle, die vor dem 01.10.2021 liegen, kein Vertrauensschutz besteht.

Entscheidung

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat die Umsatzsteuerpflicht von Zahlungen aufgrund von Abmahnungen bestätigt. Die Entscheidung beruht darauf, dass solche Zahlungen als Entgelt für eine Leistung angesehen werden, wodurch eine umsatzsteuerliche Relevanz gegeben ist. Das Gericht sieht in den neueren BFH-Urteilen keine Rechtsprechungsänderung, die einen Vertrauensschutz in Altfällen rechtfertigen würde.

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Die anstehende Entscheidung des BFH in dem Revisionsverfahren V R 19/23 wird von Steuerberatern und betroffenen Unternehmen mit Spannung erwartet, da sie Klarheit über die umsatzsteuerliche Behandlung von Abmahnzahlungen schaffen könnte. Sollte der BFH die Auffassung des FG Berlin-Brandenburg bestätigen, wären Schadensersatzzahlungen aufgrund von Abmahnungen grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Dies hätte zur Folge, dass Unternehmen, die solche Zahlungen erhalten, verpflichtet wären, die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Für Steuerberater bedeutet dies, dass sie ihre Mandanten entsprechend beraten und gegebenenfalls auf die Notwendigkeit einer umsatzsteuerlichen Erfassung hinweisen müssen. Es könnte zudem erforderlich sein, vergangene Steuererklärungen zu überprüfen und anzupassen, um mögliche Nachzahlungen zu vermeiden. Bei einer gegenteiligen Entscheidung des BFH könnte jedoch der Vertrauensschutz für Altfälle gestärkt werden, was zu einer Reduzierung der steuerlichen Verpflichtungen führen könnte.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Der NAUTILUS|tipp

Das Revisionsverfahren gegen das o.g. Urteil des FG Berlin-Brandenburg ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **V R 19/23** anhängig.

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

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

13. Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz für Milchersatzprodukte

Problemstellung

Die Frage, ob vegane Milchalternativen wie Soja-, Reis- oder Haferdrinks unter den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % fallen, hat in den letzten Jahren zunehmend an Relevanz gewonnen. Diese Produkte werden häufig als Ersatz für tierische Milch konsumiert und erfreuen sich wachsender Beliebtheit. Steuerrechtlich stellt sich jedoch die Frage, ob diese veganen Produkte, die keine tierische Milch enthalten, den gleichen Steuervorteilen unterliegen wie traditionelle Milch und Milchmischgetränke. Das FG Baden-Württemberg hat in seinem Urteil vom 14.03.2024, 1 K 232/24) klargestellt, dass dies nicht der Fall ist.

Sachverhalt

Die Klägerin in dem Verfahren war ein Unternehmen, das vegane Milchalternativen und Getränke mit mindestens 75 % Anteil an Milchersatz zum Verzehr außer Haus verkaufte. Das Finanzamt verweigerte den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % für diese Produkte und wendete stattdessen den allgemeinen Steuersatz von 19 % an. Die Begründung des Finanzamtes lautete, dass „Milchersatzprodukte“ pflanzlichen Ursprungs, wie sie aus Soja, Reis oder Hafer hergestellt werden, keine Milch oder Milchmischgetränke im Sinne von Nr. 4 oder Nr. 35 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 UStG sind. Hierbei wurde auf ein Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9. Februar 2006 (V R 49/04) verwiesen, welches klarstellte, dass vegane Milchalternativen keine Milch sind und daher nicht unter die ermäßigte Besteuerung fallen.

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 14.03.2024, 1 K 232/24

Leitsatz:

„Milchersatzprodukte" pflanzlichen Ursprungs (im Streitfall: aus Soja, Reis oder Hafer hergestellte Getränke bzw. vegane Milchalternativen) sind keine Milch oder Milchmischgetränke im Sinne von Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 UStG und unterliegen daher dem Regelsteuersatz.

Das FG Baden-Württemberg entschied zugunsten des Finanzamtes und bestätigte, dass vegane Milchalternativen nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegen. Das Gericht führte aus, dass gemäß der zolltariflichen Auslegung Milch als „Gemelk“ eines oder mehrerer Tiere definiert ist, und dass vegane Milchalternativen, die aus pflanzlichen Quellen wie Soja, Reis oder Hafer hergestellt werden, nicht als Milch oder Milchmischgetränke im Sinne des UStG betrachtet werden können. Daher sei die Anwendung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes von 19 % korrekt.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Das Urteil des FG Baden-Württemberg unterstreicht die klare Abgrenzung zwischen tierischen und pflanzlichen Produkten im Umsatzsteuerrecht. Für Steuerberater und Unternehmen, die vegane Milchalternativen herstellen oder vertreiben, ist dies von erheblicher Bedeutung. Solange keine gesetzliche Änderung vorgenommen wird, unterliegen vegane Milchalternativen dem allgemeinen Steuersatz von 19 %. Unternehmen müssen daher sicherstellen, dass sie den korrekten Steuersatz anwenden, um mögliche Nachzahlungen oder rechtliche Auseinandersetzungen zu vermeiden.

Für die Praxis bedeutet dies, dass Unternehmen, die solche Produkte anbieten, ihre Preisgestaltung und Kalkulationen entsprechend anpassen müssen, um die höhere Steuerlast zu berücksichtigen. Steuerberater sollten ihre Mandanten auf die spezifischen Anforderungen und Abgrenzungen im Umsatzsteuerrecht hinweisen und gegebenenfalls bei der Prüfung und Anpassung der steuerlichen Behandlung unterstützen. Zudem bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber zukünftig Änderungen vornehmen wird, um die steuerliche Behandlung von veganen Milchalternativen zu modifizieren. Bis dahin bleibt der allgemeine Steuersatz für diese Produkte bestehen.

Handlungsempfehlung

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

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Gegen das o.g. Urteil des FG Baden-Württemberg ist derzeit beim BFH unter dem Aktenzeichen **XI B 16/24** eine Nichtzulassungsbeschwerde anhängig.

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

Für den Fall, dass das Finanzamt die gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO ablehnen sollte, weil zu o.g. Rechtsfrage „nur“ eine Nichtzulassungsbeschwerde und keine Revision anhängig ist, können Einsprüche u.E. dennoch auf dieses Verfahren gestützt und das Ruhen des Einspruchsverfahrens gem. § 363 Abs. 2 S. 1 AO (**Verfahrensruhe aus Zweckmäßigkeitsgründen**) oder die Aussetzung des Verfahrens nach § 363 Abs. 1 AO beantragt werden, da die gesetzliche Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO bei Verfahren über den vorläufigen Rechtsschutz umstritten ist (vgl auch. Birkenfeld in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 363, Rz. 183).

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

14. Keine Änderung eines Steuerbescheids nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3, Abs. 2 AO zuungunsten des Steuerpflichtigen

Problemstellung

1. Entgegen der Gesetzeslage wurden Aufwendungen für Berufsausbildung in den betreffenden Einkommensteuer-Bescheiden 2015 und 2016 berücksichtigt und mit einem entsprechenden Vorläufigkeitsvermerk versehen. Aufgrund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 19.11.2019, 2 BvL 22-27/14, BVerfGE 152, S. 274 sah sich das Finanzamt veranlasst, die zu Unrecht als Werbungskosten berücksichtigten Aufwendungen für die Berufsausbildung zu streichen.
2. War das Finanzamt berechtigt, aufgrund der angeordneten Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Abgabenordnung die Einkommensteuer-Bescheide so zu ändern, dass sie der ursprünglichen -vom Bundesverfassungsgericht bestätigen- Rechtslage entsprechen?

Sachverhalt

Resi absolvierte in den Jahren 2009 und 2010 einen Lehrgang zur Rettungssanitäterin und schloss diesen mit dem entsprechenden Examen ab. Die Ausbildung dauerte nicht länger als drei Monate. Resi erhielt am 24.09.2009 ein Ausbildungsnachweis. Zudem wurde ihr am 13.02.2010 ein Zeugnis über die bestandene staatliche Prüfung für Rettungssanitäterinnen ausgestellt.

Nach der Ausbildung als Rettungssanitäterin begann die Klägerin ein Medizinstudium, das in den Jahren 2011-2016 zu erheblichen Verlusten führte.

Das Finanzamt setzte in den Einkommensteuerbescheiden 2015 und 2016 folgenden Vorläufigkeitsvermerk:

„Die Festsetzung der Einkommensteuer ist gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit und verfassungskonforme Auslegung der Norm vorläufig hinsichtlich der Abziehbarkeit der Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Studium als Werbungskosten oder Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 EStG).“

Aufgrund des BVerfG-Beschlusses vom 19.11.2019, 2 BvL 22-27/14, a.a.O. und der ab dem Veranlagungszeitraum 2015 geltenden Neuregelung zur Dauer der Berufsausbildung in § 9 Abs. 6 S. 2 EStG (mindestens 12 Monate) änderte das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016.

FG Köln, Urteil vom 12.07.2023, 3 K 11356/22

Leitsatz:

Die Vorschrift des § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO bezweckt ausweislich der Gesetzesbegründung die Vermeidung von Massenrechtsbehelfen, gestattet aber keine nachteiligen Änderungen an einer für den Steuerpflichtigen günstigen Steuerfestsetzung.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Handlungsempfehlung

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

Der NAUTILUS|tipp

Das Revisionsverfahren gegen das o.g. Urteil des FG Köln ist beim BFH unter dem Aktenzeichen **VI R 14/23** anhängig.

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

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

IV. Aktuelles aus der Finanzverwaltung

1. Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung bzw. Übertragung von Vermögensbeteiligungen ab 2024

Neues BMF-Schreiben

Info im NAUTILUS|wissensspeicher

BMF-Schreiben vom 01.06.2024: Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung bzw. Übertragung von Vermögensbeteiligungen ab 2024 (§ 3 Nummer 39, § 19a EStG)

Die steuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen stellt eine komplexe Herausforderung dar, insbesondere vor dem Hintergrund sich ändernder gesetzlicher Rahmenbedingungen. Arbeitgeber, die ihren Mitarbeitern Vermögensbeteiligungen gewähren, sehen sich mit der Frage konfrontiert, unter welchen Bedingungen steuerliche Vergünstigungen in Anspruch genommen werden können und welche Änderungen sich aus den neuesten gesetzlichen Anpassungen ergeben.

Seit dem 01.01.2024 gelten neue Regelungen für die lohnsteuerliche Behandlung von Vermögensbeteiligungen, wie das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in einem Schreiben vom 01.06.2024 dargelegt hat. Diese neuen Vorschriften ersetzen die bisherigen Regelungen, die seit dem BMF-Schreiben vom 16.11.2021 in Kraft waren. Die Änderungen betreffen unter anderem den Ausschluss von Arbeitnehmern bei Insiderinformationen, die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die Behandlung virtueller Beteiligungen, den Zufluss bei Verfügungsbeschränkungen, die Anpassung der Schwellenwerte aus Arbeitgebersicht, die Besteuerung ohne Anwendung der Fünftelregelung, den Rückerwerb von Anteilen durch den Arbeitgeber bei Beendigung des Dienstverhältnisses sowie die Übernahme der Haftung durch den Arbeitgeber.

Ein weiteres relevantes Urteil stammt vom BFH vom 14.12.2023 (VI R 1/21), welches die steuerrechtliche Behandlung von Erlösen aus Mitarbeiterbeteiligungen behandelt. Der BFH kam zu dem Schluss, dass aus dem Verkauf von Mitarbeiterbeteiligungen kein geldwerter Vorteil entsteht.

Der neue Anwendungserlass des BMF präzisiert und aktualisiert die steuerlichen Vorschriften für Vermögensbeteiligungen und passt sie an die aktuellen gesetzlichen Gegebenheiten an. Arbeitgeber müssen sich mit diesen neuen Regelungen vertraut machen, um die steuerlichen Vorteile optimal nutzen zu können und gleichzeitig die Einhaltung der neuen Anforderungen sicherzustellen. Die Entscheidung des BFH vom 14.12.2023 sollte ebenfalls berücksichtigt werden, da sie weitreichende Konsequenzen für die steuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen hat.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Für Steuerberater und Arbeitgeber ergeben sich aus den neuen Regelungen mehrere praktische Implikationen:

- **Ausschluss von Arbeitnehmern:** Arbeitgeber müssen sicherstellen, dass Mitarbeiter mit Insiderinformationen von Vermögensbeteiligungsprogrammen ausgeschlossen werden, um steuerliche Nachteile zu vermeiden.
- **Bewertung von Anteilen:** Die genaue Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften muss den neuen Richtlinien entsprechend angepasst werden, was eine sorgfältige Überprüfung und Dokumentation erforderlich macht.
- **Virtuelle Beteiligungen:** Die steuerliche Behandlung virtueller Beteiligungen hat sich geändert, was Auswirkungen auf bestehende Vergütungsmodelle haben könnte.
- **Zufluss und Verfügungsbeschränkungen:** Neue Regelungen zum Zufluss von Vermögensbeteiligungen bei Verfügungsbeschränkungen erfordern eine Überprüfung bestehender Verträge und Vereinbarungen.
- **Besteuerung ohne Fünftelregelung:** Die Abschaffung der Fünftelregelung für bestimmte Einkünfte bedeutet, dass Steuerberater und Arbeitgeber alternative Strategien zur Steueroptimierung in Betracht ziehen müssen.
- **Rückerwerb und Haftungsübernahme:** Bei Beendigung des Dienstverhältnisses und im Falle eines Rückerwerbs durch den Arbeitgeber sowie bei der Haftungsübernahme durch den Arbeitgeber sind neue steuerliche Aspekte zu berücksichtigen.

Die Entscheidung des BFH, wonach aus dem Verkauf von Mitarbeiterbeteiligungen kein geldwerter Vorteil entsteht, könnte die Gestaltung von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen grundlegend beeinflussen. Es ist daher unerlässlich, diese Entwicklungen bei der Beratung von Mandanten und der Gestaltung von Vergütungsmodellen zu berücksichtigen. Steuerberater sollten ihre Mandanten aktiv auf diese Änderungen hinweisen und gemeinsam geeignete Anpassungen vornehmen, um sowohl steuerliche Vorteile zu sichern als auch gesetzliche Anforderungen zu erfüllen.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

2. Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung

Info im NAUTILUS|wissensspeicher

OFD Frankfurt am Main, Verfügung (koordinierter Ländererlass) vom 29.04.2024: Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung

In Ergänzung zum BMF-Schreiben vom 22.02.2022, BStBl. I 2022, S. 187 können nunmehr für entsprechende Nutzungsdauer für Computerhardware und Softwareanlagen auch über das Jahr hinausgehende Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden, wenn diese im Einzelfall eine Abweichung darstellen.

Die Steuerpflichtigen haben somit nach wie vor die Wahlmöglichkeit bezogen auf eine einjährige Nutzungsdauer bzw. auf eine mehrjährige Nutzungsdauer der Computerhardware und Software. Das liegt im Ermessen des Steuerpflichtigen.

Achtung:
Die handelsrechtliche Nutzungsdauer bleibt nach wie vor unverändert.

Zudem wird durch die Verfügung vom 29.04.2024 auch noch dargestellt, dass die Aufwendungen für die Erstellung einer Homepage nicht in den Anwendungsbereich der Computerhardware und Software fallen und zudem, wie bisher auch, über eine Nutzungsdauer von 3 Jahren abzuschreiben sind.

Beratungshinweis

Diese Wahl dieser 3-jährigen Nutzungsdauer überrascht ein wenig, da in vielen Fällen die Domain beispielsweise gar kein abnutzbares Wirtschaftsgut darstellt. Trotzdem lässt man hier im Wege der Vereinfachung die Kosten für die Erstellung einer solchen Software in Form der Internetpräsenz ebenfalls auf 3 Jahre zu.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

3. Ertragsteuerrechtliche Behandlung von digital agierenden Steuerpflichtigen (Influencer)

Info im NAUTILUS|wissensspeicher

FM Schleswig-Holstein, Einkommensteuer-Kurzinformation Nr. 2024/9 vom 02.07.2024

Dieser Erlass klärt die ertragsteuerliche Einordnung der vielfältigen Einkünfte von Influencern und stellt wichtige Hinweise zur Differenzierung zwischen gewerblichen und selbständigen Tätigkeiten bereit.

Zusammenfassung zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Influencern gemäß Erlass des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 02.07.2024:

Influencer, die auf sozialen Plattformen wie YouTube, Instagram, TikTok oder Twitch tätig sind, generieren Einkünfte durch Werbung, Affiliate-Links, Sponsoring, Produktplatzierungen und den Verkauf eigener Produkte. Diese Einnahmen sind steuerlich als gewerbliche Einkünfte oder, in Ausnahmefällen, als selbständige Arbeit zu behandeln.

1. **Einkunftsarten:**
   - **Gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG):** Einnahmen aus Werbung und Produktplatzierungen sind grundsätzlich gewerblich. Der Verkauf eigener Produkte wie Kleidung oder Kosmetik zählt ebenfalls als gewerbliche Tätigkeit.
   - **Selbständige Einkünfte (§ 18 EStG):** Können in bestimmten Fällen angenommen werden, z. B. bei Beratertätigkeiten, sofern eine entsprechende berufliche Qualifikation besteht. Künstlerische und schriftstellerische Tätigkeiten werden nur dann als selbständig angesehen, wenn sie eine schöpferische Leistung darstellen und nicht primär der Produktwerbung dienen.

2. **Einkünfteermittlung:**
   - **Betriebseinnahmen:** Einnahmen aus Werbung, Affiliate-Links, gesponserten Produkten und Dienstleistungen sind als Betriebseinnahmen zu erfassen. Sachzuwendungen sind ebenfalls als Einnahmen zu berücksichtigen, sofern die Produkte behalten werden dürfen.
   - **Betriebsausgaben:** Kosten, die in direktem Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen, wie Reisekosten oder Büroausstattung, sind abzugsfähig. Aufwendungen für private Lebensführung, wie Kleidung oder Ernährung, sind nicht abziehbar.

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

3. Weitere steuerliche Aspekte:

- Die Ermittlung des steuerlichen Gewinns erfolgt unter Berücksichtigung der Abgrenzung zwischen privaten und betrieblichen Ausgaben. Reisekosten sind nur abziehbar, wenn sie überwiegend betrieblich veranlasst sind.
- Immaterielle Wirtschaftsgüter, wie der kommerzialisierte Teil des Namensrechts, sind steuerlich als einlagefähig anzusehen und müssen entsprechend bewertet und abgeschrieben werden.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

4. Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen; Zeitpunkt und Dokumentation der Zuordnungsentscheidung

Neues BMF-Schreiben

Info im NAUTILUS|wissensspeicher

BMF-Schreiben vom 17.05.2024: Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen (§ 15 Absatz 1 UStG); Zeitpunkt und Dokumentation der Zuordnungsentscheidung – Folgen aus dem EuGH-Urteil vom 14. Oktober 2021 – C-45/20 und C-46/20 sowie den BFH-Urteilen vom 4. Mai 2022 – XI R 28/21 (XI R 3/19) und XI R 29/21 (XI R 7/19) und vom 29. September 2022 – V R 4/20

Die Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen stellt eine zentrale Frage im Umsatzsteuerrecht dar. Eine korrekte Zuordnung ist entscheidend für den Vorsteuerabzug und damit für die steuerliche Belastung des Unternehmers. Bisher war die Zuordnung und die damit verbundene Dokumentationspflicht durch ein BMF-Schreiben aus dem Jahr 2014 geregelt, das jedoch in Teilen nicht mehr den aktuellen Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) entsprach.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit Schreiben vom 17. Mai 2024 die neuere Rechtsprechung des EuGH und des BFH zur Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen übernommen und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) entsprechend geändert. Hierdurch wurde das bisherige BMF-Schreiben aus dem Jahr 2014 aufgehoben. Die aktualisierten Regelungen konkretisieren, dass die Zuordnung eines Gegenstands oder einer Leistung zum Unternehmen regelmäßig dadurch erfolgt, dass der Unternehmer beim Erwerb oder bei der Herstellung als solcher handelt. Die Entscheidung über die Zuordnung ist eine innere Tatsache, die jedoch durch äußere Beweisanzeichen erkennbar werden muss und auch konkludent erfolgen kann.

Eine wesentliche Änderung betrifft die Dokumentationspflicht: Während diese früher explizit gegenüber dem Finanzamt erfolgen musste, reicht nun eine interne Dokumentation oder der Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. in der Jahreserklärung aus. In Fällen, in denen objektive Beweisanzeichen fehlen, bleibt jedoch die Pflicht zur Information des Finanzamts innerhalb der Dokumentationsfrist bestehen. Diese Frist endet regulär am 31. Juli des Folgejahres, wobei das BMF nicht auf eine mögliche Fristverlängerung durch gesetzliche Regelungen eingegangen ist.

Das BMF hat entschieden, die aktualisierten Grundsätze der Rechtsprechung des EuGH und BFH ohne Übergangsfrist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Die Entscheidung, keine Übergangsfrist zu gewähren, wird damit begründet, dass die neuen Regelungen für Unternehmer insgesamt vorteilhaft sind.

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Erläuterungen und Folgen für die Praxis

Für die Praxis der Steuerberatung ergeben sich aus dem neuen BMF-Schreiben mehrere wichtige Konsequenzen:

- **Vereinfachte Dokumentation:** Die Möglichkeit der internen Dokumentation und die konkludente Zuordnung bieten eine Erleichterung, insbesondere für kleinere Unternehmen und Selbstständige. Dies reduziert den administrativen Aufwand und das Risiko formaler Fehler.
- **Klärung bei Grenzfällen:** In Fällen, in denen objektive Beweisanzeichen fehlen, bleibt die Notwendigkeit bestehen, das Finanzamt über die Zuordnungsentscheidung zu informieren. Dies ist insbesondere bei nur teilweiser Zuordnung zum Unternehmen relevant. Steuerberater sollten daher in Grenzfällen weiterhin auf eine fristgerechte Dokumentation achten, um mögliche Streitigkeiten mit dem Finanzamt zu vermeiden.
- **Anwendung auf offene Fälle:** Die unmittelbare Anwendung der neuen Grundsätze auf alle offenen Fälle bedeutet, dass bereits anhängige Verfahren nach den neuen Regeln beurteilt werden müssen. Steuerberater sollten daher bestehende Fälle prüfen und gegebenenfalls an die aktualisierten Regelungen anpassen.
- **Keine Übergangsfrist:** Da das BMF keine Übergangsfrist gewährt, sollten Steuerberater ihre Mandanten umgehend über die neuen Regelungen informieren und sicherstellen, dass diese in der Praxis umgesetzt werden.

Zusammenfassend führen die Änderungen zu einer praxisnahen Erleichterung bei der Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen und bieten klare Richtlinien, die an die aktuelle Rechtsprechung angepasst sind. Steuerberater sollten jedoch besonders in Grenzfällen weiterhin eine sorgfältige Dokumentation und Kommunikation mit dem Finanzamt sicherstellen, um steuerliche Risiken zu minimieren

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

5. Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG (90 %-Test)

5.1. Ausgangspunkt. BFH-Rechtsprechung

Problemstellung

Ist in Fällen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG der § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG im Wege teleologischer Reduktion dahingehend einschränkend auszulegen, dass der sog. Einstiegstest (90%-Grenze) nicht zur Anwendung kommt, wenn die betreffende Kapitalgesellschaft ihrem Hauptzweck nach eine originär gewerbliche Tätigkeit ausübt?

Ausgangspunkt: Gesetzliche Regelung § 13b Abs. 2 S. 1 und S. 2 ErbStG

(2) [1]Das begünstigungsfähige Vermögen ist begünstigt, soweit sein gemeiner Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen im Sinne des Absatzes 7 gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens im Sinne des Absatzes 6 übersteigt (begünstigtes Vermögen). [2]Abweichend von Satz 1 ist der Wert des begünstigungsfähigen Vermögens vollständig nicht begünstigt, wenn das Verwaltungsvermögen nach Absatz 4 vor der Anwendung des Absatzes 3 Satz 1, soweit das Verwaltungsvermögen nicht ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus durch Treuhandverhältnisse abgesicherten Altersversorgungsverpflichtungen dient und dem Zugriff aller übrigen nicht aus diesen Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen ist, sowie der Schuldenverrechnung und des Freibetrags nach Absatz 4 Nummer 5 sowie der Absätze 6 und 7 mindestens 90 Prozent des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt.

Sachverhalt

Vater Heini, schenkte Tochter Reini im Jahr 2017 alle Anteile an einer GmbH, die ein Unternehmen für den Vertrieb von Arzneimitteln und Medizinprodukten betrieb und auch forschend tätig war. Das Betriebsfinanzamt stellte folgende Werte fest:

Wert der Anteile	555.975 €
Summe der gemeinen Werte der Finanzmittel	2.517.649 €
Summe der jungen Finanzmittel	60.000 €
Summe der gemeinen Werte der Schulden	3.138.504 €
Summe der gemeinen Werte des jungen Verwaltungsvermögens	0 €
Nachrichtlich wurde, angegeben, dass der Hauptzweck der GmbH eine Tätigkeit i.S.d. § 13 Abs. 1, des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder des § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG war.	

Das Finanzamt versagte wegen des sog. Einstiegstests die Begünstigungen gem. § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

BFH-Urteil vom 13.09.2023, II R 49/21, DStR 2023, S. 2788

Leitsatz:

*§ 13b Abs. 2 Satz 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) ist dahingehend auszulegen, dass bei **Handelsunternehmen**, deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG besteht und nach seinem **Hauptzweck einer Tätigkeit** im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes dient, für den dort verankerten sogenannten 90 %-Einstiegstest die betrieblich veranlassten Schulden von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen sind.*

Erläuterungen

Bei der Anwendung des 90 %-Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG sind von der Summe der gemeinen Werte der Finanzmittel in Höhe von 2.517.649 € zuzüglich der Summe der gemeinen Werte der jungen Finanzmittel in Höhe von 60.000 € die festgestellten Schulden in Höhe von 3.138.504 € abzuziehen, sodass keine steuerschädlichen Finanzmittel vorliegen.

Aufgrund der Tatsache, dass der Hauptzweck der GmbH eine Tätigkeit i.S.d. § 13 Abs. 1, des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder des § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG war, sind die Voraussetzungen für eine teleologische Reduktion des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG erfüllt.

Der NAUTILUS|tipp NAUTILUS AKADEMIE

Das Problem in der Praxis liegt in der Prüfung des Hauptzwecks eines Unternehmens.

Im Schrifttum wird als Lösungsansatz dargestellt, dass die überwiegenden Erträge des Vermögens (> 50%) maßgeblich sein sollen (vgl. Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13b Rz. 343, Korezkij, DStR 2017, S. 1729).

5.2. Reaktion der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung wendet das o.gf. BFH-Urteil an.

Info im NAUTILUS|wissensspeicher NAUTILUS AKADEMIE

Oberste Finanzbehörden der Länder vom 19.06.2024, BStBl. I 2024, S. 1081, „Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG (90-%-Test); Konsequenzen aus dem BFH-Urteil vom 13.09.2023, II R 49/21“

© NAUTILUS|referenten: Martin Mann und Jürgen R. Schott

6. Änderung des AEAO

Info im NAUTILUS|wissensspeicher

BMF-Schreiben vom 06.08.2024

Das BMF hat des AEAO mit Schreiben vom 06.08.2024 unter anderem in folgenden wesentlichen Punkten geändert:

- Der **AEAO zu § 52** wird wie folgt geändert:

  Ein Verein, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugutekommt, fördert nicht die Allgemeinheit, wenn er den Kreis der Mitglieder durch hohe Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge (einschließlich Mitgliedsumlagen) klein hält. Bei einem Verein, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugutekommt, ist eine Förderung der Allgemeinheit i. S. d. § 52 Abs. 1 AO anzunehmen, wenn die Mitgliedsbeiträge und Mitgliedsumlagen zusammen im Durchschnitt 1.440 Euro (alt 1.023 Euro) je Mitglied und Jahr und die Aufnahmegebühren für die im Jahr aufgenommenen Mitglieder im Durchschnitt 2.200 Euro (alt 1.534 Euro) nicht übersteigen.

  Die Investitionsumlage darf höchstens 7.200 Euro (alt 5.113 Euro) innerhalb von zehn Jahren je Mitglied betragen.

- Die Nummern 4 und 5 des **AEAO zu § 165** werden wie folgt gefasst:

  „4. Zweifel an der Vereinbarkeit einer der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Rechtsnorm mit höherrangigem Recht (insbesondere mit dem Grundgesetz oder dem Europäischen Unionsrecht) rechtfertigen nur dann eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO, wenn dieselbe Frage bereits Gegenstand eines Musterverfahrens bei dem Gerichtshof der Europäischen Union, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht ist; ein Verfahren des einstweiligen Rechtschutzes (Aussetzung der Vollziehung oder einstweilige Anordnung) reicht hierfür nicht aus.

  Zum Rechtsschutzbedürfnis für einen Einspruch gegen eine hinsichtlich des strittigen Punktes bereits vorläufige Steuerfestsetzung vgl. AEAO zu § 350, Nr. 6.

  5. Nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO kann eine Steuer vorläufig festgesetzt werden, soweit eine im Fall des Steuerpflichtigen entscheidungserhebliche Rechtsfrage Gegenstand eines (Hauptsache-)Verfahrens beim Bundesfinanzhof ist. Hierbei handelt es sich auch um solche Fälle, in denen eine strittige Rechtsfrage nicht nur unter verfassungsrechtlichen Aspekten zu beurteilen ist (...), sondern vom Bundesfinanzhof auf „einfachgesetzlichem“ Wege, d.h. durch Anwendung bzw. Auslegung des einfachen Rechts, entschieden werden könnte.

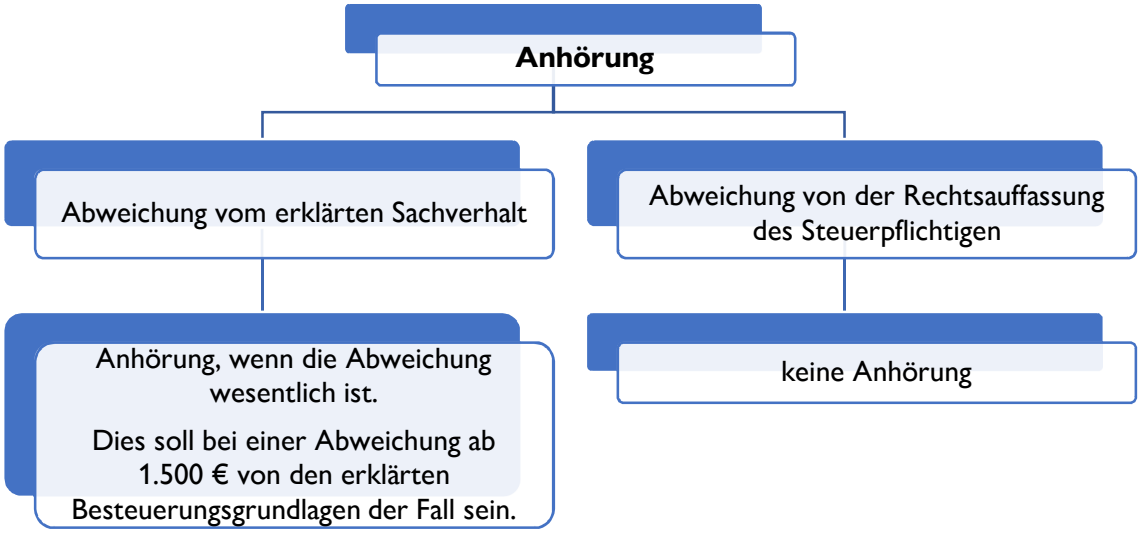
© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

7. Anhörung Beteiligter vor Erlass eines Verwaltungsakts

Hintergrund

Die OFD Karlsruhe hat dazu Stellung genommen, in welchen Fällen dem Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren vor Erlass eines Verwaltungsakts eine Anhörung nach § 91 AO zu gewähren ist.

Übersicht



Konsequenz: Einspruch zur Nachholung der Anhörung

Eine Heilung des Verstoßes gegen § 91 Abs. 1 AO gem. § 126 Abs. 1 Nr. 3 AO beseitigt die begangene Amtspflichtverletzung nicht. Sie hat zivilrechtlich auf den entstandenen Schadenersatzanspruch keine Auswirkung. Sie führt lediglich steuerrechtlich dazu, dass der Verwaltungsakt als von Anfang an formell rechtmäßig betrachtet wird.

Wird zur Führung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs die Beauftragung eines Steuerberaters oder Rechtsanwalts notwendig, sind die entstehenden Kosten für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren vom Finanzamt im Wege des Schadenersatzes auf der Anspruchsgrundlage des § 839 BGB i.V.m. Art 34 GG zu erstatten.

Hierbei kommt es nicht darauf an, ob der Verwaltungsakt als solches nach erfolgter Anhörung im Einspruchsverfahren als rechtswidrig erkannt und aufgehoben oder als rechtmäßig angesehen und der Einspruch daraufhin zurückgenommen oder durch Einspruchsentscheidung zurückgewiesen wird.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

Das Versagen des rechtlichen Gehörs und die damit verbundene pflichtwidrige Verletzung des § 91 Abs. 1 AO sind kausal für die Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs und somit sind die Kosten des Einspruchsverfahrens von der Finanzbehörde verschuldet und gem. § 839 BGB i.V.m. Art 34 GG an den Steuerpflichtigen im Schadenersatzwege zu erstatten.

Folgende Urteile können zur Begründung von Schadensersatzansprüchen aufgrund der verletzten Anhörungspflicht herangezogen werden: LG Münster, Urteil vom 28.01.1993, 11 O 621/92, INF 1993, S. 334; LG Berlin, Urteil vom 27.11.1993, 13 O 19/97, GI 2000, S. 125; LG Paderborn, Urteil vom 12.10.1994, 4 O 221/94 n.v.; LG Köln, Urteil vom 04.04.1995, 5 O 348/94 n.v.; OLG München, Urteil vom 28.09.1995, 1 U 2954/95, DATEV-LEXinform 0133001; OLG München, Urteil vom 28.09.1995, 1 U 2965//95, BB 1996, S. 462; LG Köln, Urteil vom 16.04.1996, 5 O 284/95 n.v.; LG Augsburg, Urteil vom 11.10.2001, 6 O 2352/01, DStRE 2002, S. 189; OLG Frankfurt, Urteil vom 07.05.2003, 1 U 119/00, DATEV-LEXinform 0152846.

§ 91 AO

- Das Finanzamt ist gem. § 91 Abs. 1 AO zur Anhörung verpflichtet, wenn es von den Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung abweichen will
- Die Anhörung ist eine Amtspflicht, die das Finanzamt bei Erlass eines Verwaltungsakts berücksichtigen muss.

Nicht-beachten

- Eine Nachholung der Anhörung im Einspruchsverfahren führt gem. § 126 Abs. 1 Nr. 3 AO steuerrechtlich zur Heilung des ohne die Anhörung formell rechtswidrigen Bescheides.
- Sie beseitigt zivilrechtlich nicht die begangene Amtspflichtverletzung und nicht die entstandene Schadenersatzverpflichtung.

§ 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG

- Erlässt das Finanzamt einen Steuerbescheid, ohne den Steuerpflichtigen anzuhören (z.B. bei Abweichungen von der Erklärung), handelt es pflichtwidrig und begeht eine Amtspflichtverletzung gem. § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG.
- Die Kosten, die dem Steuerpflichtigen für das Einspruchsverfahren entstehen, sind im Wege des Schadenersatzes durch Amtshaftung vom Finanzamt zu erstatten, da der Einspruch schon allein deshalb eingelegt werden musste, um den Bescheid überprüfen zu können.

Info im NAUTILUS|wissensspeicher

OFD Karlsruhe vom 22.03.2024, „Anhörung Beteiligter vor Erlass eines Verwaltungsakts“

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott

8. Beginn der Mitteilungsverpflichtung nach § 146a Abs. 4 AO

Info im NAUTILUS|wissensspeicher

BMF-Schreiben vom 28.06.2024: Beginn der Mitteilungsverpflichtung nach § 146a Absatz 4 Abgabenordnung

Mit der Einführung der Mitteilungspflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme, insbesondere Kassensysteme, ab dem 01.01.2025, wird eine neue Anforderung an Unternehmen und ihre steuerlichen Vertreter gestellt. Ziel dieser Regelung ist es, die Transparenz und Nachvollziehbarkeit von Geschäftsvorfällen zu erhöhen und die Einhaltung steuerlicher Vorschriften zu gewährleisten. Dies stellt jedoch eine Herausforderung für Steuerberater und deren Mandanten dar, da neue Prozesse und Verfahren etabliert werden müssen, um den gesetzlichen Anforderungen gerecht zu werden.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat in seinem Schreiben vom 28. Juni 2024 bekanntgegeben, dass ab dem 01.01.2025 eine Mitteilungspflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme, wie z. B. Kassensysteme, besteht. Um den Betroffenen eine angemessene Vorbereitungszeit zu gewähren, wurde eine Übergangsregelung eingeführt: Die elektronische Mitteilung kann bis zum 01.07.2025 erfolgen. Ab diesem Zeitpunkt sind elektronische Aufzeichnungssysteme, unabhängig davon, ob sie angeschafft, gemietet, geleast oder außer Betrieb genommen wurden, innerhalb eines Monats (erstmals bis zum 31.07.2025) über das Programm „Mein ELSTER“ oder die ERiC-Schnittstelle der Finanzverwaltung zu melden.

Für Aufzeichnungssysteme, die vor dem 01.07.2025 nicht mehr im Betrieb sind, besteht keine Mitteilungspflicht für deren Inbetriebnahme oder Außerbetriebnahme. Bei jeder Mitteilung sind sämtliche elektronischen Aufzeichnungssysteme einer Betriebsstätte einheitlich zu übermitteln. Das BMF hat zudem das vorherige Schreiben 06.11.2019 aufgehoben, welches die Mitteilungspflicht bis auf Weiteres aussetzte.

Die Entscheidung des BMF, die Mitteilungspflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme einzuführen und eine sechsmonatige Übergangsregelung zu gewähren, zielt darauf ab, eine umfassende und einheitliche Erfassung der verwendeten Systeme sicherzustellen. Unternehmen müssen ihre Systeme nun rechtzeitig melden und sind angehalten, die erforderlichen Mitteilungen über „Mein ELSTER“ oder die ERiC-Schnittstelle vorzunehmen. Die Einhaltung dieser Fristen und Vorgaben ist zwingend, um etwaige Sanktionen oder Strafen zu vermeiden.

© NAUTILUS|**referenten**: Martin Mann und Jürgen R. Schott