

Steuer & Bilanz aktuell - August 2023

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Errichtung einer Photovoltaikanlage	2
Erbengemeinschaft und aus Miterben gebildete GbR	3
Für Unternehmer und Freiberufler	4
Schlussabrechnung zu Corona-Wirtschaftshilfen	4
Umsatzsteuer: Vereinnahmung des Entgelts	4
Erbschaftsteuerliche Begünstigung für Unternehmensvermögen	5
Ansatz pauschaler Betriebsausgaben	5
Betriebsaufgabegewinn mit Bürofläche im Einfamilienhaus	6
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	7
Beitrag zur Pflegeversicherung	7
Job-Ticket/Deutschlandticket	8
Für Hauseigentümer	11
Veräußerung eines Einfamilienhauses	11
Vorsteuer aus Dachreparatur	12
Für Kapitalgesellschaften	13
Verzinsung einer Darlehensforderung	13
Abfindung einer Pensionszusage	14
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für August und September	16

Editorial



Sehr geehrte Leserinnen,
sehr geehrte Leser,

der Wandel hin zu erneuerbaren Energien wird von der Politik in großen Schritten vorangetrieben. Zumindest was Ideen, Ankündigungen und Regelungen angeht. Zugleich spüren wir alle die Effekte aus den Unruhen

und Unstimmigkeiten in der Welt und versuchen darauf entsprechend zu reagieren.

In verschiedenen Ausgaben tauchte das Thema Photovoltaik und die dazu erlassenen steuerlichen Regelungen und Besonderheiten auf – und so gibt es auch in dieser Ausgabe wieder einen Hinweis zu diesem Thema.

Daneben haben wir Ihnen weitere Hinweise zu aktuellen Themen in dieser Ausgabe zusammengefasst, die sowohl die Unternehmer und Freiberufler betreffen, aber auch Themen die das Deutschlandticket aufgreifen.

Ich wünsche Ihnen eine angenehme Lektüre.

Herzliche Grüße Ihr

Michael Wesemann

Für Betreiber Photovoltaikanlagen

Grundsätzlich muss die Aufnahme des Betriebs einer PV-Anlage beim Finanzamt angezeigt werden.

Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn die Anzeige unter bestimmten Bedingungen nicht erfolgt.

Dabei darf die gewerbliche Tätigkeit ausschließlich den unter die Steuerbefreiung fallenden Betrieb der PV-Anlage umfassen. Hinsichtlich der Umsatzsteuer muss die Lieferung der Anlage zum Nullsteuersatz erfolgt sein.

Für alle Steuerpflichtigen

Errichtung einer Photovoltaikanlage

Seit 2022 sind Einnahmen aus bestimmten Photovoltaikanlagen bei der Einkommensteuer steuerfrei gestellt und seit 1.1.2023 unterliegen Lieferung und Montage solcher Anlagen bei der Umsatzsteuer einem Nullsteuersatz, so dass der Betreiber von der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen kann. Dennoch besteht auch in diesen Fällen die Pflicht, die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit und der umsatzsteuerlichen Unternehmertätigkeit gegenüber dem Finanzamt anzuzeigen. Dies muss auf dem Fragebogen zur steuerlichen Erfassung erfolgen.

Aus Vereinfachungsgründen beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit nicht erfolgt, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

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

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

- von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kWp (Kilowatt peak) und
- von auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit,

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

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

Erbengemeinschaft und aus Miterben gebildete GbR

Erbfälle können zu rechtlichen Problemen führen, und dabei geht es nicht nur um erbschaftsteuerliche Fragen. Vielmehr sind auch die ertragsteuerlichen Folgen zu beachten. Zwar zieht, dass der Übergang des Vermögens vom Erblasser auf die Erben als unentgeltlicher Vorgang im Grundsatz keine ertragsteuerlichen Folgen nach sich. Zu beachten sind aber die Folgen aus der Erwirtschaftung von Erträgen des ererbten Vermögens durch die Erben.

Mit diesen Fragen hat sich jüngst der BFH auseinandergesetzt und zur Frage Stellung bezogen, welcher Zusammenhang zwischen der Erbengemeinschaft und einer späteren, aus den Miterben gebildeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) besteht. Zunächst die zivilrechtliche Sicht:

– Mit dem Erbfall fällt das Erbe von Gesetzes wegen, also ohne eine besondere Handlung, an die Erben. Wer Erbe ist, bestimmt sich nach der gesetzlichen Regelung des Bürgerlichen Gesetzbuchs, ggf. nach einem vorhandenen Testament. Die Erben bilden sodann zivilrechtlich eine Erbengemeinschaft. Die Erbengemeinschaft ist keine werbende Gemeinschaft, sondern erreicht ihren Zweck dadurch, dass sie das Vermögen zur Befriedigung der Nachlassgläubiger und zum besten Nutzen der Miterben erhält. Anders als Personengesellschaften, die grds. auf Dauer ausgelegt sind, ist die Erbengemeinschaft von vornherein auf ihre Beendigung durch Erbauseinandersetzung angelegt. Bis zur Erbauseinandersetzung kann allerdings ein längerer Zeitraum vergehen.

– Die Erbauseinandersetzung kann zum einen dadurch erfolgen, dass das Erbe unter den Erben aufgeteilt wird und jeder der Erben dann einen Teil der Erbmasse zu Alleineigentum erhält. Zum anderen können die Erben aber auch das ererbte Vermögen oder Teile davon gemeinsam bewirtschaften. So kann z.B. ein ererbtes Mehrfamilienhaus gemeinsam weiter vermietet werden. Dies erfolgt dann zivilrechtlich nicht mehr in der Erbengemeinschaft, sondern im Zweifel in einer durch die (bisherigen) Miterben gebildete Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Zweck dieser GbR ist dann die gemeinsame Bewirtschaftung des Vermögens.

Der BFH stellt in der Entscheidung vom 19.1.2023 (Az. IV R 5/19) heraus, dass zwischen der Erbengemeinschaft einerseits und einer von den (bisherigen) Miterben gebildeten GbR zu unterscheiden ist. Ein Übergang von der Erbengemeinschaft zur von den (bisherigen) Miterben gebildeten GbR kann nicht als identitätswahrender Formwechsel nach dem Umwandlungsgesetz erfolgen, sondern bedarf der Einzelübertragung. So muss z.B. bei der Überführung einer Immobilie in eine solche GbR ein Notar bemüht werden, was dann zur Folge hat, dass die GbR als Eigentümerin in das Grundbuch eingetragen wird.

Aus steuerlicher Sicht ist zu beachten, dass die **Erbengemeinschaft verschiedene Einkunftstatbestände** nebeneinander verwirklichen kann. Werden z.B. eine Immobilie und ein gewerbliches Einzelunternehmen vererbt, so werden in der Erbengemeinschaft nebeneinander Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus dem Einzelunternehmen) und aus Vermietung und Verpachtung (aus der Immobilie) durch die Erben erzielt.

Dies ist anders bei einer durch die (ehemaligen) Erben später gebildeten GbR. Für diese gelten die allgemeinen steuerlichen Regeln für Personengesellschaften. So kann eine **Personengesellschaft nicht nebeneinander** gewerbliche Einkünfte und Überschusseinkünfte (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapi-

In Erbfällen

Mehrere Erben bilden zivilrechtlich eine Erbengemeinschaft, die nicht auf Dauer sondern auf Beendigung durch Erbauseinandersetzung ausgelegt ist.

Mit der Erbauseinandersetzung kann das Erbe aufgeteilt werden. Das Erbe kann aber auch (dann in einer Personengesellschaft) gemeinsam weiter bewirtschaftet werden.

Der Übergang von einer Erbengemeinschaft in eine Gesellschaft erfolgt durch Einzelübertragung. Hierfür ist ggf. ein Notar (z. B. bei Immobilien) hinzuzuziehen.

Im Gegensatz zu Erbengemeinschaften kann eine Personengesellschaft nicht nebeneinander gewerbliche Einkünfte und (private) Überschusseinkünfte erzielen.

Für Empfänger von Corona-Hilfen

Die Frist zur Einreichung der Schlussabrechnung von Coronahilfen wurde bis zum 31.8.2023 verlängert.

Für umsatzsteuerpflichtige Unternehmen

Unterliegt der Unternehmer dem Regelfall der Sollbesteuerung, entsteht die Umsatzsteuer stets mit der Leistungsausführung. Auch die Vereinbarung einer späteren Zahlung ändert daran nichts.

talvermögen) erzielen. Bei einer solchen gemischten Tätigkeit durch eine Personengesellschaft liegen vielmehr insgesamt gewerbliche Einkünfte vor. Dem kann entgangen werden dadurch, dass die verschiedenen Tätigkeiten in separaten Personengesellschaften – mit gleichen Gesellschaftern – ausgeübt werden.

Handlungsempfehlung: Von besonderer Bedeutung ist ein klares und eindeutiges Auftreten der (ehemaligen) Erben nach Außen, also z.B. gegenüber Mietern einer geerbten Immobilie. So können diese „in Erbengemeinschaft“ auftreten, aber auch durch Abschluss eines GbR-Vertrags und Auftreten „in GbR“ als aus den (ehemaligen) Erben gebildete GbR.

Hinweis: Im Hinblick auf das Agieren mittels GbR ist zu beachten, dass zum 1.1.2024 das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts in Kraft tritt. Ab 2024 kann eine GbR nur noch dann z.B. als Eigentümerin einer Immobilie in das Grundbuch eingetragen werden, wenn die GbR selbst in das Unternehmensregister eingetragen wird und dadurch zur „eingetragenen GbR“ wird.

Für Unternehmer und Freiberufler

Schlussabrechnung zu Corona-Wirtschaftshilfen

Die Anträge auf Überbrückungshilfen sowie November- und Dezemberhilfen, die über prüfende Dritte eingereicht wurden, wurden häufig auf Basis von Umsatzprognosen und prognostizierten Kosten bewilligt. Auf Grundlage der tatsächlichen Umsatzzahlen und Fixkosten muss eine Schlussabrechnung durch die prüfenden Dritten erfolgen. Nach Prüfung durch die Bewilligungsstelle wird im Schlussbescheid eine endgültige Förderhöhe mitgeteilt. Das kann je nach gewählten Programmen zu einer Bestätigung der erhaltenen Mittel oder zu einer Nach- oder Rückzahlung führen.

Die Frist zur Einreichung der Schlussabrechnung wurde nun **bis zum 31.8.2023** verlängert. Sofern im Einzelfall eine Verlängerung für die Einreichung der Schlussabrechnung erforderlich ist, kann ebenfalls bis zum 31.8.2023 im digitalen Antragsportal eine Nachfrist bis 31.12.2023 beantragt werden.

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

Umsatzsteuer: Vereinnahmung des Entgelts

Im Regelfall der Sollbesteuerung entsteht die Umsatzsteuer mit der Leistungsausführung. Der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts spielt insoweit keine Rolle. Anders ist dies nur ausnahmsweise dann, wenn zulässigerweise die Istbesteuerung gewählt wird, wie z.B. häufig bei Freiberuflern.

Der BFH hat mit Beschluss vom 28.9.2022 (Az. XI R 28/20) klargestellt, dass auch eine vereinbarungsgemäß hinausgeschobene Vereinnahmung des Entgelts nichts an dem Zeitpunkt der Steuerentstehung ändert. Im Urteilsfall hatte der Unternehmer eine Photovoltaikanlage errichtet und mit dem Betreiber vereinbart, dass das Entgelt hierfür nur insoweit geschuldet wird, als es durch Einnahmen aus der Stromeinspeisung beglichen werden kann.

Hinweis: Für den leistenden Unternehmer ist dies finanziell ungünstig, da dieser die Umsatzsteuer bereits mit Leistungsausführung an das Finanzamt abführen muss, das Entgelt aber möglicherweise erst deutlich später vom Kunden erhält.

Erbschaftsteuerliche Begünstigung für Unternehmensvermögen

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

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

Handlungsempfehlung: Der Ausgang dieses Verfahrens ist völlig offen. Dennoch sollten sich Stpfl. bewusst sein, dass der Fortbestand dieser ganz erheblichen Begünstigungsnormen mit Unsicherheiten behaftet ist. Sollen Übertragungen auf die nächste Familiengeneration erfolgen, so kann zu prüfen sein, ob diese vorgezogen werden, um die aktuell noch günstigen Rahmenbedingungen zu sichern. Allerdings sind diese Fragen bzgl. der Auswirkungen komplex, so dass steuerlicher Rat einzuholen ist.

Ansatz pauschaler Betriebsausgaben

Die steuerlichen Einkünfte sind anhand einer Gewinnermittlung zu ermitteln. Dabei können Betriebsausgaben nur insoweit angesetzt werden, als diese tatsächlich angefallen und nachgewiesen werden. Bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten lässt die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen den Ansatz pauschaler Betriebsausgaben zu. Diese Pauschalsätze sind nun **ab 2023** angehoben worden:

- bei **hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit** auf 30 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, **höchstens jedoch 3.600 EUR jährlich** (bis VZ 2022: 2.455 EUR),
- bei **wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Nebentätigkeit** (auch Vortrags- oder nebenberufliche Lehr- und Prüfungstätigkeit), soweit es sich nicht um eine nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder usw. handelt, deren Einnahmen bis zu 3 000 EUR im Jahr steuerfrei gestellt sind, auf 25 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, **höchstens jedoch 900 EUR jährlich** (bis VZ 2022: 614 EUR). Der Höchstbetrag von 900 EUR kann für alle Nebentätigkeiten, die unter die Vereinfachungsregelung fallen, nur einmal angesetzt werden.

Handlungsempfehlung: Stets können etwaige höhere Betriebsausgaben nachgewiesen werden. Dazu kann jahresweise geprüft werden, ob der Ansatz der tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben oder der Pauschalen günstiger ist. Gegebenenfalls kann auch aus Vereinfachungsgründen auf eine Aufzeichnung der Betriebsausgaben verzichtet werden, wenn absehbar ist, dass die Pauschalansätze nicht überschritten werden.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Die Erbschaft oder Schenkung von unternehmerischem Vermögen ist in Abhängigkeit bestimmter Bedingungen steuerlich erheblich begünstigt.

Diese Begünstigungen werden derzeit beim Bundesverfassungsgericht überprüft. Es wird beanstandet, dass Nachlassgegenstände des Privatvermögens wesentlich höher besteuert werden.

Für Freiberufler

Für bestimmte freiberufliche Tätigkeiten ist der Ansatz pauschaler Betriebsausgaben (ohne Nachweise) zulässig.

Es kann jahresweise geprüft werden, ob die Pauschale oder der Ansatz tatsächlicher Betriebsausgaben günstiger ist.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Streitfall: Ein Architekt verkaufte sein selbstgenutztes Einfamilienhaus, das auch eine Bürofläche umfasste. Der Kaufpreis wurde im Vertrag in Gebäude, Grundstück und Garten unterteilt.

Weiterhin erklärte der Architekt eine Betriebsaufgabe. Bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns berücksichtigte er den auf das Büro anteiligen Erlös aus dem Hausverkauf ohne Gartenanteil.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass der Garten anteilig dem Betriebsaufgabegewinn zuzurechnen sei.

Das Finanzgericht Münster gab dem Steuerpflichtigen Recht. Der Garten weist keinen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum Büro auf.

Betriebsaufgabegewinn mit Bürofläche im Einfamilienhaus

Im Streitfall nutzte ein Architekt eine Bürofläche im selbst genutzten Einfamilienhaus. Anfang 2014 veräußerte der Stpfl. die Immobilie. Im Juni 2014 erklärte er eine Betriebsaufgabe. Bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns berücksichtigte er auch den Erlös aus der Veräußerung der Bürofläche. Der dafür anzusetzende Wert stand aber im Streit. Es war strittig, ob auch ein Teil des Gartens in die Ermittlung des Veräußerungserlöses einzubeziehen war.

Das Grundstück war 449 qm groß, wovon ca. 151 qm auf den Garten entfielen, und mit einem denkmalgeschützten ehemaligen Klostergebäude bebaut. Der Stpfl. erwarb das Grundstück im Jahr 1995 und renovierte das Gebäude umfassend. Im Rahmen dieser Baumaßnahmen wurde die Gartenfläche bis zu einer Tiefe von ca. 120 cm komplett ausgekoffert; es wurden teure Gewächse, wie beispielsweise eine Säuleneiche, eingebracht. Fortan wurde das Gebäude als Einfamilienhaus mit Architekturbüro und Mietwohnung genutzt; nach der Renovierung betrug die Gesamtfläche des Gebäudes 339,76 qm, wovon 76,86 qm (22,62 %) auf das Büro des Stpfl. entfielen; eine Zugangsmöglichkeit zum Garten von dem im Dachgeschoss befindlichen Büro bestand nicht. Das Büro war dem Betriebsvermögen des Stpfl. zugeordnet.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 25.2.2014 veräußerte der Stpfl. das streitgegenständliche Grundstück zu einem Kaufpreis von 850.000 EUR. Ausweislich des Kaufvertrages entfiel ein Betrag von 70.000 EUR auf den Grund und Boden, 680.000 EUR auf das Gebäude und 100.000 EUR auf den Garten. In der Einkommensteuererklärung 2014 erklärte der Stpfl. bei der Ermittlung des Aufgabegewinns im Rahmen seiner freiberuflichen Tätigkeit aus der Veräußerung des streitgegenständlichen Grundstücks hinsichtlich der auf sein Büro entfallenden Flächen einen Betrag i.H.v. 165.000 EUR. Diesen Betrag ermittelte er, indem er von dem Kaufpreis i.H.v. 850 000 EUR den nach dem Kaufvertrag auf den Garten entfallenden Betrag i.H.v. 100.000 EUR subtrahierte und von der Differenz i.H.v. 750.000 EUR einen Anteil von 22 % berücksichtigte.

Das Finanzamt war dagegen der Ansicht, dass der Garten anteilig mit zu berücksichtigen sei und errechnete den Wert der Bürofläche mit 22 % von 850.000 EUR, also dem gesamten Kaufpreis für das Grundstück.

Das FG Münster bestätigte mit Urteil vom 18.10.2022 (Az. 2 K 3203/19 E) die Ansicht des Stpfl. Der auf einen Garten entfallende Anteil des Veräußerungspreises entfällt auf diesen als selbständiges Wirtschaftsgut und ist damit nicht Teil des Veräußerungspreises für dem Betriebsvermögen zugeordnete Büroflächen auf dem Grundstück, wenn der Garten keinen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu den Büroflächen aufweist. Dieser Zusammenhang bestand wegen der fehlenden direkten Zugangsmöglichkeit von den im Dachgeschoss befindlichen Büroflächen zum Garten und der rein privaten Nutzung des Gartens im Urteilsfall nicht. Auch sei der Garten nicht von dem Wirtschaftsgut Grund und Boden erfasst, da sich dieser aufgrund der aufwändig hergestellten bzw. umfangreichen Umgestaltung mit besonderen Gestaltungselementen von einem lediglich einfach gestalteten Garten abgrenzte.

Hinweis: Das FG hatte keine Bedenken im Hinblick auf die vertraglich vorgenommene Kaufpreisaufteilung. Weder bestanden Anhaltspunkte dafür, dass der Kaufpreis nur zum Schein bestimmt worden ist oder dass die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs gegeben sind. Dies unterstreicht, dass in der Praxis eine (angemessene) Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag vorgenommen werden sollte.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Beitrag zur Pflegeversicherung

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

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

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

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Das Pflegeunterstützungs- und Entlastungsgesetz sieht Leistungserhöhungen vor allem zur Stärkung der häuslichen Pflege vor. Dabei steigen die Beitragssätze zur gesetzlichen Pflegeversicherung.

Die Beitragssätze unterscheiden sich von der Anzahl der Kinder und gelten ab 1.7.2023.

Versicherte ohne Kinder zahlen nun einen höheren Aufschlag. Versicherte mit mindestens zwei Kinder erhalten einen Abschlag, der nur den Arbeitnehmern zugerechnet wird und mit der Anzahl der Kinder steigt. Der Abschlag gilt nur bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres des Kindes.

Die Arbeitnehmer haben Nachweise zu den Kindern zu erbringen, da die Geburtsdaten zukünftig im Lohnabrechnungsprogramm zu erfassen sind.

Zu der Beitragsdifferenzierung soll bis zum 31.03.2025 ein digitales Verfahren aufgesetzt werden.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Das Deutschlandticket kann als begünstigtes Job-Ticket vom Arbeitgeber angeboten werden. Zahlt der Arbeitgeber einen Mindestzuschuss von 25 % auf den Ausgabepreis des Deutschland-Job-Tickets, wird der Ausgabepreis um 5 % reduziert.

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

- Mitglieder mit mindestens einem Kind zahlen dauerhaft (ohne Altersbegrenzung für das Kind) den allgemeinen Beitragssatz ohne Zuschlag. Dies entspricht der bisherigen Regelung.
- Für die Abschlagsregelung ab dem zweiten Kind werden dagegen **nur Kinder bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres („Erziehungsphase“)** berücksichtigt. Das heißt der Abschlag gilt bis zum Ende des Monats, in dem das Kind jeweils sein 25. Lebensjahr vollendet hat. Danach entfällt der Abschlag für diese Kinder.

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

- Es wird noch festgelegt, welche Nachweise von den Arbeitnehmern zu erbringen sind. Nach derzeitigem Stand sind mögliche Nachweise: Geburtsurkunde, Vaterschaftsanerkennung, Abstammungsurkunde, steuerliche Lebensbescheinigung des Einwohnermeldeamtes, Bestätigung über das Pflegekindschaftsverhältnis durch die zuständige Behörde, Adoptionsurkunde. Die Vorgehensweise für Adoptivkinder, Pflegekinder und weitere Fälle sind noch nicht abschließend geklärt.
- Im Lohnabrechnungsprogramm müssen zukünftig bei dem Arbeitnehmer die Kinder – mit dem jeweiligen Geburtsdatum – erfasst werden.
- Für die Umsetzung der Beitragsdifferenzierung nach Anzahl und Alter der Kinder soll bis zum 31.3.2025 ein digitales Verfahren aufgesetzt werden. Für den Zeitraum vom 1.7.2023 bis zum 30.6.2025 ist ein vereinfachtes Verfahren vorgesehen. Eine Abschlagsregelung zum 1.7.2023 und eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2023 sind vorgesehen. Wird der Kindsnachweis bis zum 31.12.2023 erbracht, wird dieser rückwirkend zum 1.7.2023 berücksichtigt. Überzahlte Beiträge sind rückzuerstatten.

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

Job-Ticket/Deutschlandticket

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

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

Voraussetzungen durch

- eine Steuerbefreiung oder
- eine Lohnsteuerpauschalierung mit 25 %,

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

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

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

- Unter die Steuerbefreiung fallen Arbeitgeberleistungen in Form von unentgeltlichen oder verbilligt überlassenen Fahrberechtigungen (Sachbezüge) sowie Zuschüsse (Barlohn) des Arbeitgebers zu den von Arbeitnehmern selbst erworbenen Fahrberechtigungen.
- Der Steuerbefreiung unterliegen nur Arbeitgeberleistungen, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Als zusätzlich gilt eine Leistung des Arbeitgebers auch dann, wenn der Arbeitnehmer aus den vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zur Verfügung gestellten Mobilitätsalternativen wählen kann (z.B. Dienstwagen, E-Bike oder Fahrberechtigung für öffentliche Verkehrsmittel). Nicht begünstigt sind aber Barlohnumwandlungen.
- Die Steuerbefreiung von Arbeitgeberzuschüssen ist auf die tatsächlichen Kosten des Arbeitnehmers beschränkt.
- Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen mindern den beim Arbeitnehmer als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag. Der Arbeitgeber muss die steuerfrei belassenen Leistungen auf der Lohnsteuerbescheinigung ausweisen, damit der Arbeitnehmer und auch das Finanzamt den Betrag erkennen und bei der Entfernungspauschale mindernd berücksichtigen können.
- Der Arbeitgeber hat die steuerfreien Arbeitgeberleistungen im Lohnkonto aufzuzeichnen und auf der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen. Zahlt der Arbeitgeber einen Zuschuss zu den vom Arbeitnehmer selbst erworbenen Fahrberechtigungen, hat er als Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung die vom Arbeitnehmer erworbenen und genutzten Fahrausweise oder entsprechende Belege (z.B. Rechnungen über den Erwerb eines Fahrausweises oder eine Bestätigung des Verkehrsträgers über den Bezug eines Job-Tickets) zum Lohnkonto aufzubewahren.

Grundsätzlich können Zuschüsse oder Sachbezüge für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte steuer- und sozialversicherungsfrei sein.

Voraussetzung ist, dass die Arbeitgeberleistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Voraussetzung ist, dass die Arbeitgeberleistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Der Arbeitgeber muss die Leistungen im Lohnkonto aufzeichnen und auf der Lohnsteuerbescheinigung ausweisen. Für den Arbeitnehmer reduziert sich der als Entfernungspauschale abziehbare Betrag.

Kommt die Steuerfreiheit nicht zum Tragen, kann die Lohnsteuer durch Pauschalversteuerung von 15 % auf Zuschüsse oder Sachbezüge erhoben werden. Die Befreiung von der Sozialversicherung bleibt erhalten.

Die Steuerfreiheit kann auch über die 50 EUR-Freigrenze erreicht werden, wobei hinsichtlich der Freigrenze auch andere Sachbezüge zu berücksichtigen sind.

Überschreitet das Job-Ticket allein die Freigrenze von 50 EUR, wie z.B. beim Erwerb eines Jahrestickets, ist der Gesamtbetrag steuerpflichtig

Zur Pauschalierung der Lohnsteuer gilt:

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

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

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

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

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

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

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

– Die 50 EUR-Freigrenze gilt dagegen –nach Verwaltungsauffassung – bei der monatlichen Überlassung einer Monatsmarke oder einer monatlichen Fahrberechtigung für ein Job-Ticket, das für einen längeren Zeitraum gilt. Dies umfasst ausschließlich Fälle, in denen tatsächlich Tickets (sog. Monatsmarken) monatlich ausgehändigt werden bzw. ein Ticket, welches an sich für einen längeren Zeitraum gilt, aber jeden Monat durch den Verkehrsverbund „aktiviert/freigeschaltet“ wird. Bei dem Deutschlandticket handelt es sich um ein Monatsticket in diesem Sinne, da dieses monatlich kündbar ist und die Abbuchung des Ausgabepreises monatlich erfolgt.

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

Handlungsempfehlung: Die verschiedenen lohnsteuerlichen Optionen sind für den Einzelfall zu prüfen.

Für Hauseigentümer

Veräußerung eines Einfamilienhauses

Veräußert der geschiedene Ehegatte im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung anlässlich der Ehescheidung seinen Miteigentumsanteil an dem gemeinsamen Einfamilienhaus an den früheren Ehepartner, kann der Verkauf als privates Veräußerungsgeschäft der Besteuerung unterfallen, wie der BFH mit Urteil vom 14.2.2023 (Az. IX R 11/21) entschieden hat.

Der Urteilsfall stellte sich wie folgt dar:

- Der Stpfl. hatte zusammen mit seiner früheren Ehefrau im Jahr 2008 ein Einfamilienhaus erworben und dieses zunächst mit ihr und dem gemeinsamen Kind bewohnt.
- Nachdem die Ehe in die Krise geriet, zog der Ehemann 2015 aus dem Objekt aus. Die Ehefrau verblieb mit dem gemeinsamen Kind in der Immobilie. Anschließend wurde die Ehe geschieden.
- Im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung im Scheidungsverfahren kam es zwischen den getrenntlebenden Ehepartnern zum Streit über die Immobilie. Nachdem die Ehefrau dem Stpfl. die Versteigerung angedroht hatte, veräußerte der Ehemann im Jahr 2017 seinen hälftigen Miteigentumsanteil an die Ehefrau. Diese nutzte die Immobilie weiterhin mit dem gemeinsamen Kind zu eigenen Wohnzwecken.

Das Finanzamt unterwarf den Gewinn aus der Veräußerung des Miteigentumsanteils der Einkommensteuer. Dies bestätigte der BFH. Ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft liegt vor, wenn eine Immobilie innerhalb von zehn Jahren angeschafft und wieder veräußert wird. Dies gilt auch für einen hälftigen Miteigentumsanteil, der im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach einer Ehescheidung von einem Miteigentümer an den anderen veräußert wird.

Vorliegend war die steuerliche Erfassung auch nicht wegen der **Nutzung zu eigenen Wohnzwecken** ausgeschlossen. Zwar ist die Veräußerung einer Immobilie dann nicht steuerbar, wenn die Immobilie durchgängig zwischen Anschaffung und Veräußerung oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Ein in Scheidung befindlicher Ehegatte nutzt das in seinem Miteigentum stehende Immobilienobjekt aber nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken, wenn er ausgezogen ist und nur noch sein geschiedener Ehegatte und das gemeinsame Kind weiterhin dort wohnen.

Auch sah das Gericht keine das Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts ausschließende Zwangslage, wie z.B. bei einer Enteignung oder einer Zwangsversteigerung. Zwar hatte die geschiedene Ehefrau ihren Ex-Partner erheblich unter Druck gesetzt. Letztlich hat dieser aber seinen Anteil an dem Einfamilienhaus an seine geschiedene Frau freiwillig veräußert.

Für alle Hauseigentümer

Streitfall: Die Eheleute erwarben in 2008 gemeinsam ein Einfamilienhaus. Im Jahr 2015 zog der Ehemann aus. Im Rahmen des Scheidungsverfahrens veräußerte der Ehemann seinen Miteigentumsanteil an die Ehefrau.

Das Finanzamt unterwarf den Gewinn aus dem Verkauf der Einkommensteuer, da der Verkauf des hälftigen Anteils innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb erfolgte.

Der BFH bestätigte die Steuerpflicht. Der Ehemann hatte das Objekt nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken genutzt.

Für Hauseigentümer mit PV-Anlage

Streitfall: Aufgrund einer unsachgemäßen Montage der PV-Anlage wurde das Dach beschädigt, was erst 10 Jahre später festgestellt wurde. Die Kosten für die Reparatur zahlte der Steuerpflichtige. Hieraus machte er den Vorsteuerabzug geltend.

Das Finanzamt verweigerte den Vorsteuerabzug, da das Dach den privaten Wohnraum bedeckte.

Der BFH gab dem Steuerpflichtigen Recht, weil der Schaden durch die unternehmerische Tätigkeit des Betriebs der PV-Anlage verursacht wurde.

Handlungsempfehlung: Soweit solche Vorgänge zeitlich steuerbar sind, sollte eine Veräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist nach dem Erwerb vermieden werden. Ist die Zehnjahresfrist abgelaufen, so ist die Immobilienveräußerung steuerlich nicht mehr relevant.

Vorsteuer aus Dachreparatur

Im Streitfall betrieb der Stpfl. als umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer eine Photovoltaikanlage. Die Installation der Anlage erfolgte im Jahr 2009. Er lieferte den von der PV-Anlage erzeugten Strom umsatzsteuerpflichtig an den zuständigen Netzbetreiber, ordnete die PV-Anlage rechtzeitig vollständig einem Unternehmen zu und nahm den vollen Vorsteuerabzug für die PV-Anlage in Anspruch.

Im Jahr 2019 (Streitjahr) wurde festgestellt, dass auf Grund der unsachgemäßen Montage der PV-Anlage im Jahr 2009 das Dach beschädigt ist. Durch das nicht fachgerechte Anbohren der Ziegel konnte Feuchtigkeit in das Dach eindringen. Zivilrechtliche Ansprüche des Stpfl. gegen die Montagefirma der PV-Anlage waren nach Angaben des Stpfl. verjährt. Der Stpfl. ließ auf eigene Kosten den Schaden in dem Umfang, in dem es erforderlich war, reparieren. Die für die notwendigen Zimmerer- und Dachdeckerarbeiten in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge machte der Stpfl. in der Umsatzsteuer-Voranmeldung gegenüber dem Finanzamt geltend. Das FA hingegen versagte den Vorsteuerabzug, da das Dach den privaten Wohnraum bedeckte und daher ausschließlich nichtunternehmerisch genutzt werde.

Der BFH bestätigt mit Urteil vom 7.12.2022 (Az. XI R 16/21) die Ansicht des Stpfl. Maßgebend für den Vorsteuerabzug sei nicht nur die Verwendung der vom Stpfl. bezogenen Eingangsleistung, sondern auch der ausschließliche **Entstehungsgrund des Eingangsumsatzes**. Vorliegend wurde der Schaden an dem Dach durch die unternehmerische Tätigkeit des Betriebs der Photovoltaikanlage verursacht. Daher stehe dem Unternehmer für die zur Beseitigung des Schadens notwendigen Zimmerer- und Dachdeckerarbeiten der Vorsteuerabzug zu. Die weitere, auch eigenen Wohnzwecken dienende Nutzung des Hausdachs sei für den Vorsteuerabzug jedenfalls dann nicht maßgeblich, wenn dem Unternehmer über die Schadensbeseitigung hinaus in seinem Privatvermögen kein verbrauchsfähiger Vorteil verschafft werde.

Hinweis: Dieses Urteil hat auch unter Geltung des Nullsteuersatzes für Lieferung und Montage bestimmter PV-Anlagen Bedeutung – soweit der Betrieb der PV-Anlage umsatzsteuerlich relevant ist.

Für Kapitalgesellschaften

Verzinsung einer Darlehensforderung

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

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

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

Im Streitfall unterhielt – vereinfacht dargestellt – eine GmbH ein Konto, auf dem Zahlungsbewegungen im Verhältnis zu ihrem beherrschenden Gesellschafter A (der zu 60 % beteiligt war) gebucht und verrechnet wurden und dessen Saldo auch gesondert im Jahresabschluss ausgewiesen wurde.

Über dieses Konto wurden z.B. die auf dem Gehaltsverrechnungskonto nicht ausgeglichenen Gehaltsabschläge umgebucht, wobei sich für die Jahre 2000 bis 2014 durchgehend Salden zu Gunsten der GmbH (Forderungen) ergaben, die zunächst nicht verzinst wurden. Im Nachgang einer Außenprüfung wurde dann eine Verzinsung i.H.v. 4,5 % p.a. für 2000 bis 2004 erfasst, die dann auch bis 2013 fortgeführt wurde. In 2014 und 2015 erfolgte keine Verzinsung mehr, so dass das FA wiederum vGA ansetzte. Der BFH bestätigte dies und hob zum Ansatz der vGA der Höhe nach folgende Aspekte hervor:

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

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

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

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

Für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner

Streitfall: Eine GmbH unterhält ein Verrechnungskonto mit einem Gesellschafter. Das Darlehen weist dauerhaft eine Forderung der GmbH aus. Über viele Jahre wurde das Konto verzinst, ab 2014 wurde auf eine Verzinsung verzichtet. Das Finanzamt setzte hierauf eine vGA an.

Der BFH bestätigte dies, sieht aber in der Höhe eines fremdüblichen Preises eine Bandbreite von Preisen.

Zur Bestimmung eines angemessenen Zinssatzes ist vorrangig ein Preisvergleich mit den Konditionen am Geld- oder Kapitalmarkt vorzunehmen.

Betreibt die GmbH selbst keine Bankgeschäfte und muss sie das Darlehen an den Gesellschafter nicht refinanzieren, bilden bankübliche Habenzinsen die Unter- und Sollzinsen die Obergrenze für eine angemessene Verzinsung.

Für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner

Streitfall: Ein Gesellschafter-Geschäftsführer veräußerte in 2012 seine Anteile an einer GmbH und verzichtete auf seine Pensionszusage gegen Zahlung einer Abfindung in Höhe des Rückstellungswertes zum Bilanzstichtag 2012. Bilanziell wurde die Abfindung nicht verbucht. Die Auszahlung erfolgte erst in 2013.

Das Finanzamt sah hierin eine Spontanabfindung, die eine vGA darstelle.

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

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

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

Abfindung einer Pensionszusage

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

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

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

Im Urteilsfall hatte der zu 50 % am Stammkapital der klagenden GmbH beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitjahr 2012 seine Anteile veräußert. Zugleich verzichtete er gegenüber der GmbH auf die zu seinen Gunsten im Jahresabschluss der Gesellschaft zum 31.12.2011 ausgewiesenen Pensionsrückstellungen, und zwar gegen Abfindung in Höhe des Wertes der Pensionsrückstellung zum 31.12.2012 durch Auszahlung eines entsprechenden Betrages. Die Zahlung erfolgte erst im Jahr 2013.

In der auf den 31.12.2012 aufgestellten Bilanz der GmbH war u.a. eine Rückstellung für Pensionsverpflichtungen enthalten, die sich aus dem Wert der Pensionsrückstellung zum 31.12.2011 zuzüglich einer Zuführung im Jahr 2012 zusammensetzte. Die GmbH erfasste erst in ihrer Buchführung für 2013 einen Abgang der Pensionsrückstellung i.H.v. rd. 238 TEUR. In der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2013 war unter dem Personalaufwand (Löhne und Gehälter) eine Abfindung der Pensionsrückstellung i.H.v. 230 TEUR und ein Ertrag aus der Herabsetzung der Pensionsrückstellung i.H.v. rd. 238 TEUR ausgewiesen.

Die Finanzverwaltung würdigte dies als sog. Spontanabfindung, die nach der Rechtsprechung des BFH als vGA anzusehen sei. Um eine Spontanabfindung handle es sich, weil diese sehr zeitnah beschlossen und umgesetzt worden sei, weil der entsprechende Gesellschafterbeschluss keine Voraussetzungen für die Abfindung und deren Umsetzung enthalte und weil die Ermittlung des Abfindungswertes nicht konkret vorgegeben worden sei. Es sei im Streitjahr 2012 von einer vGA hinsichtlich der Abfindungszahlung (230 TEUR) und von einer verdeckten Einlage in Höhe des Übertragungswertes des werthaltigen Teils der Anwartschaft von

rd. 210 TEUR hinsichtlich des Verzichts auf den Pensionsanspruch auszugehen.

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

- Im Streitjahr liege keine vGA vor, weil es nicht zu einer Vermögensminderung bei der GmbH gekommen sei. Wirke sich nämlich ein zu beurteilender Vorgang nach den für die Kapitalgesellschaft geltenden Bilanzierungsgrundsätzen in der Steuerbilanz der Gesellschaft nicht aus, dann könne auch eine Vermögensminderung gemäß Definition der vGA nicht vorliegen.
- Im Streitfall sei es nicht zu einer Verminderung des in der Steuerbilanz zu erfassenden Betriebsvermögens der GmbH gekommen, da die vereinbarte Abfindung der Pensionsrückstellungen durch Auszahlung eines Betrages von 230 TEUR weder tatsächlich durchgeführt noch in der Handels- und der Steuerbilanz verbucht worden sei. Die Zahlung sei erst in 2013 erfolgt, die Pensionsrückstellung sei zum 31.12.2012 noch nicht gemindert gewesen.
- Da der Verzicht auf die Pensionsrückstellungen „aufschiebend bedingt“ gegen Auszahlung einer Abfindung vereinbart worden war, seien die rechtlichen Wirkungen tatsächlich erst bei Zahlung in 2013 eingetreten.

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

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

In eigener Sache

Wir freuen uns, dass seit dem 1. August 2023 **Herr Florian Bischeck** unser Wirtschaftsprüfungsteam als Prüfungs- und Steuerassistent verstärkt. Wir wünschen Herrn Bischeck einen guten Start und freuen uns auf eine erfolgreiche Zusammenarbeit.

Am 1. August 2023 feierte **Frau Tatjana Meyer**, ihr 20jähriges Jubiläum, zu dem wir alle herzlich gratulieren. Wir möchten uns auch an dieser Stelle bei Frau Meyer für ihren stets sehr engagierten Einsatz und ihre tatkräftige Unterstützung bedanken.

Das FG Münster widersprach dem Finanzamt. Es liegt keine Vermögensminderung in der Steuerbilanz vor, weshalb eine vGA nicht eingetreten sein kann.

Termine für Steuerzahlungen

August 2023			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.8. (Donnerstag)	14.8. (Montag)	7.8. (Montag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.8. (Dienstag)	18.8. (Freitag)	12.8. (Samstag)

¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

⁵ Vierteljahres-, Halbjahres- und Jahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)

September 2023			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	11.9. (Montag)	14.9. (Donnerstag)	8.9. (Freitag)

¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

Bremen
Wilhelm-Herbst-Straße 8
28359 Bremen
T 0421 696 88-0
bremen@wpe-partner.de

Kiel
Bollhörnkai 1
24103 Kiel
T 0431 982 658-0
kiel@wpe-partner.de

A member of



A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel
StB Olaf Seidel, Bremen