



Mandanten-Rundschreiben 07/2022

Drittes Entlastungspaket • Kettenschenkung • Leasingsonderzahlung bei Firmenwagen • Grunderwerbsteuer in Hamburg und Sachsen • Energetische Sanierungsmaßnahmen und Solaranlagen: Steuerliche Aspekte

Sehr geehrte Damen und Herren,

die steuerlichen Gesetzesvorhaben stehen vor dem Hintergrund der aktuell stark angestiegenen Energiepreise. So ist ein umfangreiches „Entlastungspaket“ beschlossen worden, welches auch über steuerliche Instrumente umgesetzt werden soll.

Daneben gehen wir in einer Sonderbeilage aber auch auf allgemeine steuerliche Aspekte zu diesem aktuellen Thema ein und stellen darüber hinaus die steuerlichen Möglichkeiten der Geltendmachung von Kosten für energetische Sanierungsmaßnahmen vor, gehen auf die steuerlichen Konsequenzen der Errichtung einer Photovoltaikanlage auf dem privat genutzten Einfamilienhaus ein und bringen Sie bei der Nutzung von Elektrofahrzeugen in Unternehmen usw. auf den aktuellen Stand.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Drittes Entlastungspaket: Weitere Entlastungsmaßnahmen vorgesehen
- 2 Kettenschenkung: Nutzung der schenkungsteuerlichen Vorteile muss sorgfältig geplant werden
- 3 Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen
- 4 Zum Kindergeldanspruch eines minderjährigen Kindes bei mehr als einjährigem Schulbesuch außerhalb des Gebiets der EU und des EWR

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Auslandstätigkeitserlass aktualisiert
- 6 Besteuerungsrecht für Arbeitslohn eines grenzüberschreitend tätigen Berufskraftfahrers

Für Unternehmer und Freiberufler

- 7 Schlussabrechnung zu den Überbrückungshilfen sowie November- und Dezemberhilfen
- 8 Berücksichtigung einer Leasingsonderzahlung bei Anwendung der sog. Kostendeckelungsregelung zur Privatnutzung betrieblicher Kfz
- 9 Bauabzugssteuer: Aktuelles Schreiben der Finanzverwaltung – weiter Anwendungsbereich
- 10 Nicht abzugsfähige Schuldzinsen bei Überentnahmen: Anwendung der Regelungen auf Einnahmenüberschussrechner
- 11 Kinderbetreuungseinrichtung mit Belegungspräferenz für Vertragspartner: keine Gemeinnützigkeit
- 12 Ertragsteuerliche Behandlung von Incentive-Reisen
- 13 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für das Sportsponsoring
- 14 Gewerbliche Tätigkeit eines Sportlers und Zurechnung von Zahlungen der Sportförderung

Für Personengesellschaften

- 15 Eingeschränkte Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 16 Mit dem Jahressteuergesetz angekündigte Gesetzesänderungen

Für Hauseigentümer

- 17 Veräußerung einer privat genutzten Immobilie – Steuerliche Nichterfassung bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken
- 18 Aktualisierte Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung
- 19 Erhöhung der Grunderwerbsteuer in Hamburg und Sachsen

Für alle Steuerpflichtigen

1 Drittes Entlastungspaket: Weitere Entlastungsmaßnahmen vorgesehen

Als Reaktion auf die deutlich gestiegene Inflation und insbesondere die deutlich gestiegenen Energiepreise sind weitere Entlastungen/Subventionen vorgesehen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

Entlastungen im Allgemeinen:

- **Wohngeld:** Zum 1.1.2023 soll das Wohngeld reformiert werden. Der Kreis der Wohngeldberechtigten soll ausgeweitet werden. Darüber hinaus soll dauerhaft eine Klimakomponente und eine Heizkostenkomponente eingeführt werden.
- **Einmaliger Heizkostenzuschuss:** Darüber hinaus soll als kurzfristige Maßnahme für die Heizperiode September 2022 bis Dezember 2022 einmalig ein Heizkostenzuschuss II an die Bezieherinnen und Bezieher von Wohngeld gezahlt werden. Vorgesehen ist ein Einmalbetrag i.H.v. 415 € für einen 1-Personen-Haushalt (540 € für zwei Personen; für jede weitere Person zusätzliche 100 €).
- **Einführung Bürgergeld:** Arbeitslosengeld II und Sozialgeld sollen ab dem 1.1.2023 durch ein Bürgergeld abgelöst werden. Bei der Festsetzung der Höhe sollen die gestiegenen Preise berücksichtigt werden.
- **Umsatzsteuer auf Gasbezug:** Der Umsatzsteuersatz auf Gasbezug soll von derzeit 19 % (Regelsteuersatz) ab dem 1.10.2022 und zeitlich befristet bis zum 31.3.2024 auf 7 % abgesenkt werden. Davon profitieren Verbraucher – jedenfalls soweit diese Steuersatzsenkung von den Energieversorgern an die Verbraucher weitergegeben wird. Zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmen (so der Regelfall) profitieren hiervon nicht, da diese die von den Gaslieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Ergebnis nicht tragen.
- **Grundfreibetrag** bei der Einkommensteuer: Zum 1.1.2023 erfolgt eine turnusmäßige Anhebung des Grundfreibetrags bei der Einkommensteuer. Diese muss nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben regelmäßig inflationsbedingt angepasst werden. Ab 1.1.2023 soll Einkommen bis 10 632 € und ab dem 1.1.2024 bis 10 932 € nicht besteuert werden.
- **Anpassung Einkommensteuertarif:** Um eine Steuererhöhung auf Grund der Inflation zu verhindern („kalte Progression“), werden die Tarifeckwerte im Einkommensteuertarif zum 1.1.2023 angepasst. Davon profitieren alle Einkommensteuerpflichtigen. Bei geringeren Einkünften ist die Steuerentlastung allerdings eher gering.
- **ÖPNV-Ticket:** Angekündigt ist die Sicherstellung einer Nachfolge des „9 €-Tickets“ für den ÖPNV. Die Bedingungen bedürfen allerdings der Abstimmung mit den Bundesländern, da diese einen Teil der Kosten tragen sollen.
- **Rentenversicherungsbeiträge:** In Umsetzung von Rechtsprechung des BFH wird die steuerliche Absetzbarkeit von Rentenversicherungsbeiträgen ab dem 1.1.2023 in vollem Umfang zugelassen. Dies betrifft Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, der landwirtschaftlichen Alterskasse, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und Basisrentenverträgen, sog. Rürup-Renten.

Entlastungen für Arbeitnehmer und Arbeitgeber:

- Regelmäßig mit der Lohnabrechnung für den Monat September 2022 ist die **Energiepreispauschale** i.H.v. 300 € zur Auszahlung gekommen. Da dieser Betrag aber steuerpflichtig ist, hängt der tatsächliche Zahlungsbetrag von den übrigen Lohneinkünften und den Lohnsteuerabzugsmerkmalen ab. Sozialversicherungspflichtig ist der Betrag nicht. Bei Minijobbern unterliegt die Energiepreispauschale nicht der Besteuerung und wird daher in vollem Umfang an den Arbeitnehmer ausgezahlt.
- Der höchst-zulässige **Arbeitslohn** pro Arbeitstag bei der **Lohnsteuerpauschalierung** für kurzzeitig Beschäftigte soll ab 1.1.2023 von 120 € auf 150 € erhöht werden.

- **Midi-Job:** Die Höchstgrenze für sog. Midi-Jobs soll ab dem 1.1.2023 auf 2 000 € angehoben werden (seit 1.10.2022 beträgt die Grenze 1 600 €). Dies bedeutet für Arbeitnehmer in diesem Übergangsbereich von 520 € bis dann 2 000 € eine Minderung der Sozialabgaben.
- **Steuerfreie Sonderzahlung:** Ermöglicht werden soll eine steuer- und sozialversicherungsfreie Sonderzahlung der Arbeitgeber von bis zu 3 000 € je Beschäftigtem. Die genaue Ausgestaltung ist aktuell noch offen.
- **Kurzarbeitergeld:** Die aktuell bestehenden Sonderregelungen für das Kurzarbeitergeld werden über den 30.9.2022 hinaus verlängert.
- **Home-Office-Pauschale:** Die Home-Office-Pauschale soll zeitlich nun unbefristet gewährt werden (aktuell befristet bis zum 31.12.2022) und die Tagespauschale von 5 € soll ab 2023 für maximal 200 Tage im Jahr in Anspruch genommen werden können, so dass sich ein Abzugsbetrag von maximal 1 000 € pro Jahr ergibt (aktuell max. 600 €). Erweiternd gilt zukünftig, dass wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ein Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig ist, wenn die Tätigkeit am gleichen Kalendertag auch auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. Ausgeschlossen ist die Tagespauschale, soweit für die Wohnung Unterkunfts-kosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung oder eines häuslichen Arbeitszimmers geltend gemacht werden. Die Home-Office-Pauschale soll wie bislang weiterhin sowohl für den Betriebsausgabenabzug (z.B. bei Freiberuflern) als auch beim Werbungskostenabzug (z.B. bei Arbeitnehmern) gelten. Die Geltendmachung der Home-Office-Pauschale ist nicht an die engen Voraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer geknüpft.
- **Häusliches Arbeitszimmer:** Mit Wirkung ab 2023 sollen die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer vereinfacht und für einen breiteren Kreis an Stpfl. nutzbar gemacht werden. Es bleibt bei dem grundsätzlichen Abzugsverbot. Abweichend hiervon ist in zwei Fällen ein Abzug zukünftig möglich, und zwar
 1. wenn für die betriebliche und berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (so klassisch bei Lehrerinnen und Lehrern, denen in der Schule für die Unterrichtsvorbereitung regelmäßig kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht), können die Aufwendungen für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung pauschal mit dem Betrag von 1 250 € im Wirtschafts- oder Kalenderjahr (Jahrespauschale) abgezogen werden. Insoweit bedarf es nun keines Nachweises der Kosten, sondern es kann die Jahrespauschale von 1 250 € angesetzt werden.
 2. Bildet das Arbeitszimmer darüber hinaus auch den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, können anstelle der Jahrespauschale die tatsächlichen Aufwendungen abgezogen werden.

Nach wie vor ist der Abzug – anders als bei der Home-Office-Pauschale – daran geknüpft, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt. Nach wie vor nicht erfasst von dem grds. Abzugsverbot werden Aufwendungen für Arbeitsmittel, wie bspw. Büromöbel und IT-Ausstattung.

Entlastungen für Familien:

- Ab dem Kalenderjahr 2023 soll der **Ausbildungsfreibetrag** von aktuell 924 € auf 1 200 € angehoben werden.
- Das **Kindergeld** soll ab 1.1.2023 monatlich für das erste, zweite und dritte Kind jeweils 237 € und für das vierte und jedes weitere Kind jeweils 250 € betragen. Auch ist eine Erhöhung des Kinderzuschlags nach dem Bundeskindergeldgesetz zum 1.1.2023 auf dann 250 € vorgesehen. Entsprechend ist auch eine Erhöhung des Kinderfreibetrags bei der Einkommensteuer vorgesehen. Dies erfolgt allerdings in zwei Stufen zum 1.1.2023 und zum 1.1.2024.

Entlastungen für Rentnerinnen und Rentner:

- Rentnerinnen und Rentner sollen zum 1.12.2022 eine **Energiepreispauschale** i.H.v. 300 € erhalten. Die Energiepreispauschale wird einmalig ausgezahlt und ist einkommensteuerpflichtig. Die Auszahlung erfolgt über die Deutsche Rentenversicherung, so dass die Rentnerinnen und Rentner nichts veranlassen müssen. Der Bund wird eine

entsprechende Einmalzahlung auch für die Versorgungsempfängerinnen und -empfänger des Bundes leisten.

Entlastungen für Studierende:

- Alle Studentinnen und Studenten sowie Fachschülerinnen und Fachschüler sollen eine **Einmalzahlung** i.H.v. 200 € erhalten. Die Auszahlungsmodalitäten sind allerdings noch unklar.

Hilfen für Unternehmen:

- **Umsatzsteuer in der Gastronomie:** Die Absenkung der Umsatzsteuer für Speisen in der Gastronomie auf 7 % wird verlängert bis zum 31.12.2022, um die Gastronomiebranche zu entlasten
- Angekündigt ist ein **Programm für energieintensive Unternehmen**, die die Steigerung ihrer Energiekosten nicht weitergeben können. Zudem sollen Unternehmen bei Investitionen in Effizienz- und Substitutionsmaßnahmen unterstützt werden.
- Die **bestehenden Hilfsprogramme für Unternehmen** werden bis zum 31.12.2022 verlängert. Dazu gehören das KfW-Sonderprogramm Ukraine, Belarus, Russland (UBR) mit zinsgünstigen Krediten und die bereits während der Corona-Pandemie eingeführten Erweiterungen der Bund-Länder-Bürgschaftsprogramme zur kurzfristigen Sicherstellung von Liquidität, das Energiekostendämpfungsprogramm zur Entlastung von besonders energie- und handelsintensiven Unternehmen, das Margining-Finanzierungsinstrument, mit dem die Liquidität von Unternehmen sichergestellt wird, die an Terminbörsen mit Strom, Erdgas und Emissionszertifikaten handeln und im begründeten Einzelfall die Unterstützung von Unternehmen mit großer volkswirtschaftlicher Bedeutung durch Eigenkapitalmaßnahmen. Um mehr Unternehmen zu erreichen und den Zugang zu erleichtern, wird beim KfW-Sonderprogramm die Haftungsfreistellung verbessert.
- Das **100-Milliarden-Euro-Programm der KfW**, das Anfang des Jahres dazu konzipiert wurde, Liquidität in den Terminmärkten für Gas sicherzustellen, wird spezifisch auf Elektrizitätsmärkte ausgedehnt. Weiterhin will die Bundesregierung prüfen, inwieweit zukunftsfähige Unternehmen stabilisiert werden können, die auf Grund von Gasmangellage bzw. nicht tragfähiger Energiepreise temporär ihre Produktion einstellen müssen.
- Um die energieintensiven Unternehmen angesichts der hohen Preise zu unterstützen, wird der sogenannte **Spitzenausgleich bei den Strom- und Energiesteuern** um ein weiteres Jahr verlängert.
- Es sollen Erleichterungen bei der **Insolvenzantragspflicht** eingeführt werden, um sicherzustellen, dass im Kern gesunde und langfristig überlebensfähige Unternehmen in der aktuellen Situation die Möglichkeit erlangen, ihre Geschäftsmodelle anzupassen.

Handlungsempfehlung:

Die Hilfen für Unternehmen sind hinsichtlich der Anwendungsvoraussetzungen und der Nachweise komplex und bedürfen zwingend frühzeitiger Beratung durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer.

Hinweis:

Sämtliche Maßnahmen bedürfen noch der Umsetzung, so dass die genaue Ausgestaltung noch offen ist.

2 Kettenschenkung: Nutzung der schenkungsteuerlichen Vorteile muss sorgfältig geplant werden

Bei der **Schenkungssteuer** werden umfangreiche Freibeträge gewährt. Diese sind allerdings betragsmäßig sehr stark unterschiedlich und dabei insbesondere abhängig vom Verwandtschaftsgrad. Aus diesem Grund kann es sich anbieten, die Schenkung nicht unmittelbar an den Bedachten vorzunehmen, sondern nur mittelbar. So ist z.B. eine Schenkung unmittelbar an den Schwiegersohn deutlich ungünstiger als die Schenkung zunächst an die Tochter und dann von dieser an deren Ehemann. Letztere Vorgehensweise wird als Kettenschenkung bezeichnet.

Eine diese schenkungsteuerlichen Ziele erreichende Kettenschenkung wird allerdings nur **unter sehr engen Bedingungen steuerlich anerkannt**. Im Hinblick auf das Vorliegen einer Kettenschenkung stellt der BFH in einem Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision (Beschluss v. 28.7.2022, Az. II B 37/21) klar, dass

- wenn ein Gegenstand in der Weise verschenkt wird, dass der erste Empfänger ihn unmittelbar darauf an einen Dritten weiterreicht, im Verhältnis Zuwendender/erster Empfänger zu prüfen ist, ob bereits zivilrechtlich eine Schenkung unmittelbar an den Dritten vorliegt.
- Anderenfalls ist im Verhältnis erster Empfänger/zweiter Empfänger bzw. Dritter zu prüfen, ob dem ersten Empfänger eine Dispositionsbefugnis über den Gegenstand verbleibt. Fehlt es daran, liegt steuerrechtlich eine Schenkung unmittelbar an den Dritten vor.
- Werden die beiden Verträge in einer Urkunde zusammengefasst oder in zwei unmittelbar aufeinanderfolgenden Urkunden abgeschlossen, muss sich die Dispositionsbefugnis eindeutig aus dem Vertrag oder den Umständen ergeben.

Im Urteilsfall verschenkte mit einem einzigen notariell beurkundeten Vertrag der Vater ein Grundstück an seine Tochter und diese in demselben Vertrag den hälftigen Miteigentumsanteil an ihren Ehemann, so dass im Ergebnis der Ehemann sowie seine Ehefrau Eigentümer zu je ein halb wurden. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, es habe sich hinsichtlich des Anteils des Ehemanns um eine unmittelbare Schenkung des Vaters an den Ehemann gehandelt, und berechnete die Steuer hinsichtlich Steuerklasse und Freibetrag diesem Verwandtschaftsverhältnis entsprechend. Das FG hingegen gab der Klage des Ehemannes statt. Der Vertrag sei so auszulegen, dass es sich nicht um eine Direktschenkung des Vaters an den Ehemann der Tochter, sondern um eine Kettenschenkung gehandelt habe, da die Tochter in ihrer Dispositionsbefugnis hinsichtlich des Grundstücks nicht eingeschränkt gewesen sei.

Der BFH hat nun die Nichtzulassungsbeschwerde des FA als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzamt hatte die Revision u.a. wegen grundsätzlicher Bedeutung verlangt. Dies lehnte der BFH ab. Vielmehr sei in der Rechtsprechung geklärt, dass in Fällen, in denen ein Vermögensgegenstand einer Person im Wege der Schenkung übertragen wird und diese den Vermögensgegenstand freigebig einem Dritten zuwendet, für die Bestimmung des jeweiligen Zuwendenden und des jeweiligen Bereicherten darauf abzustellen ist, ob die weitergebende Person eine eigene Entscheidungsbefugnis bezüglich der Verwendung des geschenkten Gegenstands hat. Erhält jemand als Durchgangs- oder Mittelsperson eine Zuwendung, die er entsprechend einer Verpflichtung in vollem Umfang an einen Dritten weitergibt, liegt schenkungsteuerrechtlich nur eine Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden an den Dritten vor. Ob ein Bedachter über einen zugewendeten Gegenstand frei verfügen kann oder diesen einem Dritten zuwenden muss, ist nach der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten unter Berücksichtigung der abgeschlossenen Verträge, ihrer inhaltlichen Abstimmung untereinander sowie der mit der Vertragsgestaltung erkennbar angestrebten Ziele der Vertragsparteien zu entscheiden. Es reicht nicht aus, dass der Zuwendende weiß oder damit einverstanden ist, dass der Bedachte den zugewendeten Gegenstand weiterschenkt.

Handlungsempfehlung:

Der BFH bestätigt, dass in solchen Fällen eine äußerst **sorgfältige Vertragsgestaltung erforderlich** ist. Die Leitsätze zeigen, welche Dispositionen nicht zum Ziel der Annahme einer Kettenschenkung führen und lassen Rückschlüsse zu, wie die vertraglichen Abreden ausgestaltet sein können, um eine Kettenschenkung und die damit einhergehenden steuerlichen Vorteile erlangen zu können. Insoweit sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

3 Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen

Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen hat als gesetzliche Voraussetzung, dass der Rechnungsbetrag **auf einem Konto des Leistenden bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben** wird. Insoweit hat der BFH mit Urteil vom 9.6.2022 (Az. VI R 23/20) entschieden, dass diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, wenn die Gutschrift des Rechnungsbetrags im Wege der Aufrechnung durch Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Stpfl. bei der leistungserbringenden GmbH erfolgt. Im Urteilsfall war der Stpfl. von Beruf Dachdeckermeister und an der XY-GmbH beteiligt. Er beauftragte diese im Streitjahr mit Abdichtungs- und Reparaturarbeiten an seinem Wohnhaus. Die ihm hierfür gestellte Rechnung beglich der Stpfl. im Wege der Aufrechnung über sein Gesellschafterverrechnungskonto.

Handlungsempfehlung:

Die formelle Ermäßigungsvoraussetzung, dass die Zahlung (der Rechnung) auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt, verlangt die Gutschrift des Rechnungsbetrags auf einem Konto des Leistenden bei

einem Kreditinstitut. Dies ist auch in solchen Konstellationen dringend zu beachten, d.h. der Gesellschafter muss dann den Rechnungsbetrag von seinem privaten Bankkonto auf das Bankkonto der GmbH überweisen.

4 Zum Kindergeldanspruch eines minderjährigen Kindes bei mehr als einjährigem Schulbesuch außerhalb des Gebiets der EU und des EWR

Ein **Kindergeldanspruch** setzt einen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt des Kindes im EU-/EWR-Raum voraus. Dies war im Streitfall fraglich, da die Kinder zum Schulbesuch in ein Land außerhalb des Gebiets der EU und des EWR zogen.

Konkret war der Kindergeldanspruch für den Zeitraum September 2015 bis einschließlich Mai 2017 streitig. Der Stpfl. ist der Vater von zwei im Oktober 2006 und im August 2008 geborenen Kindern. Eltern und Kinder sind deutsche Staatsangehörige. Die Familie lebte zunächst in Deutschland. Die Kinder besuchten den Kindergarten und zunächst auch die Grundschule in Deutschland. Damit die Kinder die arabische Sprache lernten, sollten sie im streitbefangenen Zeitraum bei ihren Großeltern in Z-Land leben und dort zur Schule gehen. Anfang September 2015 reisten die Kinder aus Deutschland aus. Die Mutter der Kinder begleitete diese nach Z-Land. Mutter und Kinder hielten sich in diesem Zeitraum größtenteils in Z-Land auf, unterbrochen durch einzelne Zeiten in Deutschland.

Im September 2015 gab der Stpfl. die bisher mit der Familie bewohnte Wohnung auf und verzog in eine nur etwa 200 Meter entfernte Wohnung. Im Juni 2017 kehrten die Kinder nach Deutschland zurück und nahmen den Schulbesuch wieder auf. Die Familie zog in eine wiederum in unmittelbarer Nähe befindliche Wohnung ein.

Am 26.1.2016 beantragte der Stpfl. Kindergeld, wobei er als Adresse der Kinder die Anschrift der Großeltern in Z-Land angab. Die Familienkasse lehnte die Anträge ab, da der Wohnsitz der Kinder nicht in Deutschland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) liege.

Hierzu stellt nun der BFH mit Urteil vom 28.4.2022 (Az. III R 12/20) fest, dass

- wenn sich ein zunächst im Inland wohnhaftes minderjähriges Kind zu Ausbildungszwecken für mehr als ein Jahr außerhalb des Gebiets der EU und des EWR aufhält, es seinen Inlandswohnsitz in der Wohnung eines oder beider Elternteile nur dann beibehält, wenn ihm in dieser Wohnung zum dauerhaften Wohnen geeignete Räume zur Verfügung stehen, es diese objektiv jederzeit nutzen kann und tatsächlich mit einer gewissen Regelmäßigkeit auch nutzt.
- Eine Beibehaltung des Inlandswohnsitzes kommt dabei im Regelfall nur dann in Betracht, wenn das Kind diese Wohnung zumindest zum überwiegenden Teil der ausbildungsfreien Zeiten tatsächlich nutzt.

Vorliegend konnte der BFH den Streitfall nicht abschließend entscheiden, da das FG zu diesen Fragen teilweise keine Feststellungen getroffen hatte. Dies muss nun nachgeholt werden. Insbesondere ist nun festzustellen, ob die Kinder die ausbildungsfreien Zeiten zumindest überwiegend im Inland verbracht haben. Ferner ist festzustellen, ob die Kinder während des Streitzeitraums soziale oder persönliche Beziehungen am bisherigen Wohnort aufrechterhalten und bei ihren Inlandsaufenthalten weiter gepflegt haben.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen ist sorgfältig zu dokumentieren, in welchen Zeiten sich die Kinder im Inland aufgehalten haben, inwiefern für die Kinder zum dauerhaften Wohnen geeignete Räume vorhanden waren und inwiefern diese ihre sozialen oder persönlichen Beziehungen am bisherigen Wohnort aufrechterhalten und bei ihren Inlandsaufenthalten weiter gepflegt haben.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Auslandstätigkeitserlass aktualisiert

Die FinVerw hat den **Auslandstätigkeitserlass** aktualisiert (BMF v. 10.6.2022, Az. IV C 5 – S 2293/19/10012 :001). Der sog. Auslandstätigkeitserlass – der den früheren Montageerlass ersetzt hat – stellt bestimmte Arbeitnehmereinkünfte bei Auslandstätigkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Förderung der deutschen Exportwirtschaft von der Einkommensteuer/Lohnsteuer frei. Er gilt für beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Arbeitslohn

- für ein gegenwärtiges Dienstverhältnis,
- von einem inländischen Arbeitgeber,
- für eine begünstigte Tätigkeit,
- nicht aus einer inländischen öffentlichen Kasse – einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbank –

gezahlt wird und mit dem Tätigkeitsstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das sich auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

Nun wurde eine **Mindestbesteuerung** aufgenommen. Der Auslandstätigkeitserlass gilt nur, soweit der Stpfl. nachweist, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn abzüglich der damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten) in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer in einer durchschnittlichen Höhe von mindestens 10 % unterliegen, und dass die auf die Einkünfte festgesetzte Steuer entrichtet wurde.

Mit den meisten Staaten bestehen Doppelbesteuerungsabkommen, in denen Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Lohnneinkünften enthalten sind, so dass der Auslandstätigkeitserlass hier nicht gilt. Der Auslandstätigkeitserlass hat derzeit aber z.B. Bedeutung für Tätigkeiten in Afghanistan, Brasilien, Chile, Dominikanische Republik, Hongkong, Libyen, Nigeria, Peru und Saudi-Arabien.

Hinweis:

Der geänderte Auslandstätigkeitserlass ist ab dem Kalenderjahr 2023 anzuwenden.

6 Besteuerungsrecht für Arbeitslohn eines grenzüberschreitend tätigen Berufskraftfahrers

Der BFH hatte zu dem Fall Stellung zu nehmen, bei dem ein in Deutschland wohnender Berufskraftfahrer bei einem Speditionsunternehmen in den Niederlanden tätig war, aber auf Fahrten nicht nur in den Niederlanden, sondern auch in Deutschland und in anderen Staaten unterwegs war. Im Streit stand die Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht zustand. Die Niederlande hatten den gesamten Lohn besteuert, der deutsche Fiskus sah für sich aber auch ein Besteuerungsrecht.

Hierzu hat der BFH mit Urteil vom 1.6.2022 (Az. I R 45/18) entschieden, dass das Besteuerungsrecht nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den Niederlanden den Niederlanden zusteht, wenn der Berufskraftfahrer mit seinem Fahrzeug in den Niederlanden unterwegs gewesen ist (Grundprinzip der Besteuerung im Tätigkeitsstaat). Für Tage, an denen der Berufskraftfahrer sowohl in den Niederlanden als auch in Deutschland oder in einem Drittstaat unterwegs gewesen ist, steht das Besteuerungsrecht den Niederlanden nicht vollständig, sondern zeitanteilig zu.

Bei der sonach erforderlichen Aufteilung des Arbeitslohns anhand der jeweils in den Niederlanden ausgeübten Arbeitszeit wurde nicht beanstandet, dass von einer jeweils hälftigen Teilung je Arbeitstag mit Fahrten sowohl in den Niederlanden als auch im Inland (Deutschland) bzw. in einem Drittstaat ausgegangen wurde.

Sind Drittstaaten – also weder der Wohnsitzstaat noch der Tätigkeitsstaat (hier: Niederlande) – betroffen, so ist darüber hinaus das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und diesem Staat zu prüfen.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall sind also Aufzeichnungen für die einzelnen Tätigkeitstage zu fertigen. Im Streitfall lege der Stpfl. zusammen mit seinen Einkommensteuerklärungen von seinem Arbeitgeber abgezeichnete monatliche Aufstellungen vor, aus denen für jeden Arbeitstag unter Angabe der jeweiligen Orte die zurückgelegte Fahrtstrecke, die dabei durchfahrenen Staaten und die Zeitpunkte der Grenzübertritte hervorgehen.

Für Unternehmer und Freiberufler

7 Schlussabrechnung zu den Überbrückungshilfen sowie November- und Dezemberhilfen

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 30.6.2023** verlängert. Im Einzelfall kann eine Verlängerung der Schlussabrechnung bis zum 31.12.2023 beantragt werden.

Handlungsempfehlung:

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

8 Berücksichtigung einer Leasingsonderzahlung bei Anwendung der sog. Kostendeckelungsregelung zur Privatnutzung betrieblicher Kfz

Bei Einnahmenüberschussrechtern wurde der Versuch unternommen, die Firmenwagenbesteuerung dadurch zu „optimieren“, dass ein Leasingfahrzeug eingesetzt wird und bei Übernahme des Fahrzeugs eine hohe Leasingsonderzahlung geleistet wird. In den Folgejahren ergeben sich dann entsprechend geringe Leasingraten und damit geringe Fahrzeugkosten. Der geldwerte Vorteil sollte dann mittels der von der FinVerw akzeptierten Kostendeckelung, also der Begrenzung des geldwerten Vorteils auf die tatsächlichen Fahrzeugaufwendungen, gering gehalten werden.

Die FinVerw erkannte dieses Modell nicht an und wollte vielmehr auch bei einem Einnahmenüberschussrechner die Leasingsonderzahlung für Zwecke der Berechnung der Gesamtkosten im Rahmen der Kostendeckelung auf die Laufzeit des Leasingvertrages verteilen. Diese Sichtweise bestätigt nun der BFH in drei inhaltlich gleich lautenden Entscheidungen vom 17.5.2022 (Az. VIII R 26/20, VIII R 21/20, VIII R 11/20) und kippte damit dieses Gestaltungsmodell. Im Rahmen dieser Kostendeckelungsregelung ist die geleistete Leasingsonderzahlung für Zwecke der Berechnung des Entnahmewerts als vorausbezahltes Nutzungsentgelt zu behandeln und daher auf die Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen.

Handlungsempfehlung:

Im Rahmen der Kostendeckelung ist also nicht ausschließlich auf die Fahrzeugkosten laut Rechnungslegung – hier: Einnahmenüberschussrechnung – abzustellen.

9 Bauabzugssteuer: Aktuelles Schreiben der Finanzverwaltung – weiter Anwendungsbereich

Unter der **Bauabzugssteuer** versteht man den verpflichtenden Steuerabzug für Unternehmen und juristische Personen des öffentlichen Rechts von 15 % bei dem Bezug von Bauleistungen. Mit der Bauabzugssteuer will der Fiskus seine beim Bauunternehmen bestehenden

Besteuerungsrechte sichern. Da der Fiskus in dieser Branche erfahrungsgemäß aber in nicht wenigen Fällen eine Besteuerung nicht sicherstellen kann, erfolgt zunächst die Belastung des die Bauleistung empfangenden Unternehmers. Dieser führt die Bauabzugssteuer an das Finanzamt ab und bescheinigt dies dem Bauunternehmen. Das Finanzamt rechnet den Abzugsbetrag auf die vom Bauunternehmen zu entrichtenden Steuern an. Ein Verzicht auf die Erhebung der Bauabzugssteuer erfolgt allerdings dann, wenn das Bauunternehmen dem Leistungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung vorlegt oder bestimmte Freigrenzen nicht überschritten werden. Bauunternehmen können eine solche Freistellungsbescheinigung bei ihrem Finanzamt beantragen, welche immer dann erteilt wird, wenn der Steueranspruch nicht als gefährdet eingestuft wird. Insbesondere muss das Bauunternehmen seinen steuerlichen Pflichten nachkommen.

In der Praxis wird vielfach der weite Anwendungsbereich dieser Regelung nicht erkannt. Weiterhin hat die FinVerw aktuell ihre Äußerungen zur Auslegung dieser Vorschrift aktualisiert (Schreiben v. 19.7.2022, Az. IV C 8 – S 2272/19/10003 :002). Im Folgenden stellen wir die wesentlichen Grundzüge vor.

Abzugsverpflichtet sind juristische Personen des öffentlichen Rechts (wie z.B. Städte und Gemeinden) sowie alle Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuergesetzes, also auch Kleinunternehmer, pauschalbesteuerte Land- und Forstwirte sowie Unternehmer mit steuerfreien Umsätzen (z.B. Vermieter, Ärzte). Die Verpflichtung zum Abzug betrifft Bauwerke nur dann, soweit sie unternehmerisch genutzt werden.

Beispiele:

Beispielfall	Lösung
Ein Bäcker lässt im Verkaufsraum seiner Bäckerei eine neue Ladeneinrichtung installieren.	Die Vergütung unterliegt dem Steuerabzug.
Ein freiberuflich tätiger Journalist lässt die Fliesen im Badezimmer seiner zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung erneuern.	Die Vergütung unterliegt nicht dem Steuerabzug, obwohl es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, denn die Bauleistung wurde in dessen Privatwohnung vorgenommen.
Ein Eigentümer lässt in einem Vierfamilienhaus, in dem er eine Wohnung selbst bewohnt und die übrigen Wohnungen vermietet, Verbundglasfenster einbauen.	Da es sich bei dem Eigentümer hinsichtlich seiner Vermietungstätigkeit um einen Unternehmer handelt, unterliegt die Vergütung insoweit dem Steuerabzug, als sie sich auf den Einbau von Fenstern in den vermieteten Wohnungen bezieht. Fenster in Gemeinschaftsräumen (z.B. Flure, Treppenhäuser) sind der überwiegenden Nutzung zuzuordnen. Da in dem Beispiel die größere Zahl der Wohnungen vermietet ist, ist von der Gegenleistung für diese Fenster der Steuerabzug vorzunehmen.
Ein Arbeitnehmer ist nebenberuflich als Bausparkassenvertreter tätig und lässt das Dach seines selbstgenutzten Eigenheims neu eindecken, in dem sich ein häusliches Arbeitszimmer, das er auch für seine Arbeitnehmertätigkeit nutzt, befindet.	Der Arbeitnehmer ist zwar hinsichtlich seiner Nebentätigkeit Unternehmer. Ein Steuerabzug unterbleibt jedoch, weil die Bauleistung dem unternehmerischen Zweck nicht unmittelbar zugeordnet werden kann und die Wohnnutzung überwiegt.

Bei **Wohnungseigentümergeinschaften** ist zwischen dem Sondereigentum und dem Gemeinschaftseigentum zu unterscheiden:

- Bei Bauleistungen für das Sondereigentum ist der jeweilige Sondereigentümer als Leistungsempfänger zum Steuerabzug verpflichtet.
- Bei Bauleistungen für das Gemeinschaftseigentum ist die Wohnungseigentümergeinschaft als Leistungsempfängerin zur Durchführung des Steuerabzugs verpflichtet. Die Wohnungseigentümergeinschaft ist Unternehmerin, denn sie erbringt Leistungen gegenüber den Eigentümern. Dazu gehört auch die Instandhaltung des Bauwerks.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass der Leistungsempfänger für die Abführung der Bauabzugssteuer haftet, so dass das Finanzamt diesen für nicht abgeführte Abzugssteuern in Anspruch nehmen kann.

Sachlich ist der Steuerabzug bei Bezug von **Bauleistungen** vorzunehmen. Unter Bauleistungen sind alle Leistungen zu verstehen, die der Herstellung, Instandhaltung bzw. der Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Der Begriff des Bauwerks ist nicht auf Gebäude beschränkt, sondern betrifft z.B. auch Tunnel, Windkraftanlagen, Betriebsvorrichtungen und technische Anlagen. Zu den Bauleistungen gehören u.a. der Einbau von Fenstern und Türen sowie Bodenbelägen, Aufzügen, Rolltreppen und Heizungsanlagen, aber auch von Einrichtungsgegenständen, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind, wie z.B. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen. Ebenfalls zu den Bauleistungen zählen die Installation einer Lichtwerbeanlage, Dachbegrünung eines Bauwerks oder der Hausanschluss durch Energieversorgungsunternehmen.

Nicht unter den Begriff fallen u.a. planerische Leistungen (z.B. von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs-, Prüf- und Bauingenieuren), die Arbeitnehmerüberlassung (auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Bauleistungen erbringen), Reinigungsarbeiten, bestimmte Wartungsarbeiten oder Materiallieferungen, sofern es sich nicht um Nebenleistungen zur Bauleistung handelt.

Der Steuerabzug ist unabhängig davon vorzunehmen, ob der Leistende im In- oder Ausland ansässig ist oder regelmäßig oder einmalig Bauleistungen erbringt.

Der **Steuerabzug kann unterbleiben**, wenn:

- der Leistende dem Leistungsempfänger eine zum Zeitpunkt der Gegenleistung gültige **Freistellungsbescheinigung** vorlegt (die Freistellungsbescheinigung wird Bauunternehmen auf Antrag vom Finanzamt ausgestellt, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind),
- die Gegenleistung von dem Bauunternehmen im Kalenderjahr voraussichtlich 5 000 € bzw. bei ausschließlich steuerfreier Vermietung 15 000 € nicht überschreitet oder
- der Leistungsempfänger nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet; dann ist der Steuerabzug auf Bauleistungen für diese Wohnungen nicht anzuwenden. Die Verpflichtung zum Steuerabzug besteht für alle Wohnungen, wenn von einem Vermieter mehr als zwei Wohnungen vermietet werden. Der Steuerabzug für Bauleistungen für andere unternehmerische Zwecke bleibt von der Zweiwohnungsgrenze unberührt.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis gilt es also

1. zu erkennen, in welchen Fällen eine Steuerabzugspflicht besteht und
2. in diesen Fällen eine Kopie der Freistellungsbescheinigung von dem leistenden Unternehmer einzuholen und damit die Abzugspflicht zu vermeiden.

Insoweit ist zu beachten: Wird die Gegenleistung in Teilbeträgen (z.B. Abschlagszahlungen nach Baufortschritt) erbracht, kann im Hinblick auf diese Teilzahlungen nur dann vom Steuerabzug abgesehen werden, wenn bereits vor Auszahlung des jeweiligen Teilbetrags dem Leistungsempfänger eine gültige Freistellungsbescheinigung vorliegt. Es reicht demgegenüber nicht aus, wenn der Leistende die Freistellungsbescheinigung dem Leistungsempfänger erst zusammen mit der Schlussrechnung vorlegt.

Besteht (im Ausnahmefall) eine **Verpflichtung zum Steuerabzug**, so gilt:

- Die Verpflichtung zum Steuerabzug entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung erbracht wird, d.h. der Leistungsempfänger die Vergütung für die erbrachte Bauleistung zahlt. Dies gilt auch in Fällen, in denen die Gegenleistung in Teilbeträgen (Vorschüsse, Abschlagszahlungen, Zahlung gestundeter Beträge) erbracht wird.
- Der Leistungsempfänger hat den innerhalb eines Kalendermonats einbehaltenen Steuerabzugsbetrag unter Angabe des Verwendungszwecks jeweils bis zum 10. des Folgemonats an das für die Besteuerung des Einkommens des Leistenden zuständige FA (Kasse) abzuführen.
- Der Leistungsempfänger ist weiterhin verpflichtet, mit dem Leistenden über den einbehaltenen Steuerabzug abzurechnen. Dazu hat er dem Leistenden (Auftragnehmer) einen Abrechnungsbeleg zu erteilen, der folgende Angaben enthalten muss:
 1. Name und Anschrift des Leistenden,
 2. Rechnungsbetrag, Rechnungsdatum und Zahlungstag,

3. Höhe des Steuerabzugs,
4. Finanzamt, bei dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist.

Hinweis:

Ab 2023 soll eine verpflichtende elektronische Anmeldung der Bauabzugssteuer eingeführt werden.

10 Nicht abziehbare Schuldzinsen bei Überentnahmen: Anwendung der Regelungen auf Einnahmenüberschussrechner

Schuldzinsen für betrieblich veranlasste Kredite mindern im Grundsatz als Betriebsausgaben den steuerlichen Gewinn. Der Schuldzinsenabzug ist steuerlich aber eingeschränkt, wenn **Überentnahmen** bestehen. Hiermit sollen Gestaltungen verhindert werden, bei denen einerseits die Liquidität aus betrieblichen Einnahmen mittels Entnahme zur Finanzierung privater Investitionen verwendet wird und andererseits Betriebsausgaben über einen Kredit finanziert werden und im Ergebnis damit die Fremdfinanzierung der privaten Investitionen in den steuerlich relevanten Bereich verlagert und die entsprechenden Zinsen steuerwirksam würden.

Die gesetzliche Regelung zur Verhinderung solcher Gestaltungen erfordert eine zweistufige Prüfung:

- Zunächst ist im ersten Schritt zu klären, ob der betreffende Kredit eine betriebliche oder private Schuld ist. Insoweit ist die Verwendung des Kredits entscheidend.
- Sodann ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob und in welchem Umfang die betrieblich veranlassten Schuldzinsen abziehbar sind. Betriebliche Schuldzinsen sind dann nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt. Insoweit erfolgt also eine periodenübergreifende Betrachtung. So können Schuldzinsen in einem Wirtschaftsjahr auch dann nicht abziehbar sein, wenn in diesem Jahr selbst keine Überentnahme zu verzeichnen ist, denn die nicht abziehbaren Schuldzinsen können auch ausschließlich auf den Überentnahmen früherer Jahre beruhen.
- Die nicht abziehbaren Schuldzinsen sind zudem gedeckelt auf die tatsächlichen Schuldzinsen abzüglich eines unschädlichen Betrags von 2 050 € und abzüglich der Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 17.5.2022 (Az. VIII R 38/18) entschieden, dass auch bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmenüberschussrechnung periodenübergreifend zu ermitteln ist, ob im betrachteten Gewinnermittlungszeitraum Überentnahmen vorliegen. Überentnahmen sind bei Einnahmenüberschussrechnern allerdings anders als bei bilanzierenden Stpfl. nicht auf die Höhe eines niedrigeren negativen Kapitalkontos zu begrenzen, das zum Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums nach bilanziellen Grundsätzen vereinfacht durch Gegenüberstellung der Aktiv- und Passivposten fiktiv ermittelt wird.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass auch bei Gewinnermittlung mittels Einnahmenüberschussrechnung – also insbesondere bei Freiberuflern und kleineren Gewerbetreibenden – die gesetzliche Begrenzung des Abzugs betrieblicher Schuldzinsen zu beachten ist. Auch bei diesen müssen Entnahmen und Einlagen ermittelt werden und die Berechnung etwaiger Überentnahmen periodenübergreifend fortgeschrieben werden. Bei der Größe „Gewinn“ ist bei solchen Einnahmenüberschussrechnern auf den steuerlichen Gewinn abzustellen. Relevant ist dies allerdings nur dann, wenn tatsächlich auch betriebliche Schuldzinsen anfallen.

11 Kinderbetreuungseinrichtung mit Belegungspräferenz für Vertragspartner: keine Gemeinnützigkeit

Zur Steigerung der Attraktivität als Arbeitgeber werden in der Praxis von Arbeitgebern vielfältige Angebote insbesondere zur Vereinbarkeit von Beruf und Familie angeboten. Ein wichtiger Baustein ist die Sicherstellung der **Kinderbetreuung**. Zu diesem Zweck kooperieren Arbeitgeber oftmals mit Kindertagesstätten und sichern bestimmte Betreuungskontingente.

Diese Konzepte können Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung der Kindertagesstätte haben, wie das Urteil des BFH vom 1.2.2022 (Az. V R 1/20) verdeutlicht. Dies vor dem Hintergrund, dass der Betrieb einer Kindertagesstätte im Grundsatz steuerlich als gemeinnützig eingestuft wird (Voraussetzung ist eine entsprechende Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag und die Einhaltung bestimmter weiterer Bedingungen), so dass Einnahmen für die Kinderbetreuung steuerlich nicht erfasst werden und die Einrichtung für Zuwendungen steuerlich wirksame Spendenbescheinigungen ausstellen kann. Die Einstufung als steuerbegünstigte Körperschaft steht allerdings unter engen Bedingungen, welche in solchen Konstellationen sorgfältig zu prüfen sind. So erfordert eine Einstufung als gemeinnützige Körperschaft, dass die Allgemeinheit gefördert wird.

Die Erfüllung dieser Voraussetzungen stand im Urteilsfall im Streit. Es ging um eine GmbH, deren Gesellschaftszweck in der gemeinnützigen Förderung der Jugendhilfe sowie der Bildung und Erziehung sowie der Förderung der Altenhilfe u.a. durch den Betrieb von Kindertageseinrichtungen bestand. In den Jahren 2008 bis 2012 (Streitjahre) schloss die Stpfl. – i.d.R. gemeinsam mit ihrer Anteilseignerin – mit Unternehmen Verträge über die Errichtung und den Betrieb von Kinderbetreuungseinrichtungen für Kinder der Mitarbeiter der Unternehmen. Die Stpfl. betrieb in den Streitjahren insgesamt vier Einrichtungen. Für die Aufnahme der zu betreuenden Kinder galten für die Beschäftigten der Unternehmen die Aufnahmebedingungen der Stpfl., wobei die Stpfl. auf die Belegungspräferenz der Unternehmen Rücksicht nehmen sollte, sofern dies mit den gesetzlichen Bestimmungen, behördlichen Auflagen und dem pädagogischen Konzept vereinbar war. Andere Personen, die nicht bei den Unternehmen beschäftigt waren, konnten einen Betreuungsplatz in Anspruch nehmen, wenn die Unternehmen aus ihrer Belegschaft keinen Bedarf hatten oder wenn Plätze länger unbelegt blieben. Für jeden Betreuungsplatz zahlten die Unternehmen ein von der Belegung abhängiges pauschales Entgelt, das sich durch Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln an die Stpfl. verringerte. Für eine Einrichtung, die 20 Plätze bot, schloss die Stpfl. einen entsprechenden Vertrag über 18 Plätze, für die übrigen drei Einrichtungen entsprechende Verträge über sämtliche Plätze. Im August 2012 schloss die Stpfl. für eine Einrichtung zusätzlich einen Vertrag mit der Stadt A über eine Krippengruppe mit Platzsharing, wovon die Stpfl. mindestens vier von insgesamt zwölf Plätzen zur Erfüllung des Rechtsanspruchs auf einen Krippenplatz zur Verfügung stellte. Tatsächlich wurden in den Streitjahren die Betreuungsplätze auch mit Kindern belegt, deren Eltern nicht Mitarbeiter der Vertragspartner der Stpfl. waren, und zwar in drei Einrichtungen einzelne Plätze und in einer Einrichtung von Anfang an deutlich mehr als die Hälfte der Plätze. Die Stpfl. erhielt für ihre Einrichtungen öffentliche Fördermittel.

Das Finanzamt gelangte nun zu der Auffassung, dass die GmbH nicht als gemeinnützig einzustufen sei, da sie nicht die Allgemeinheit fördere, weil ihre Einrichtungen den Beschäftigten ihrer Vertragspartner vorbehalten seien. Der BFH bestätigt nun diese Einschätzung. Insbesondere ist eine für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit erforderliche Förderung der Allgemeinheit nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugutekommt, fest abgeschlossen ist, z.B. durch Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Von einer Förderung der Allgemeinheit ist nur dann auszugehen, wenn im Grundsatz jedermann freien Zutritt zur Körperschaft oder zu ihren Leistungen hat und sich der geförderte Personenkreis dementsprechend zumindest als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt. Vorliegend kam die Tätigkeit der GmbH nur einem fest abgeschlossenen Personenkreis zu Gute. So konnten bei drei der vier Betreuungseinrichtungen sämtliche Plätze von den Mitarbeitern bestimmter Unternehmen besetzt werden und nur in einer Kinderbetreuungseinrichtung gab es zwei von 20 Plätzen, die nicht einem Unternehmen zur Verfügung zu stellen waren. Als unerheblich sah es das Gericht an, dass nicht belegte Restplätze vertraglich anderweitig vergeben werden konnten, was dazu führte, dass in einer Kinderbetreuungseinrichtung deutlich mehr als die Hälfte der Plätze betriebsfremd belegt wurden.

Handlungsempfehlung:

Welche steuerlichen Auswirkungen sich im konkreten Fall ergeben, hängt davon ab, wie die Finanzierung des Betriebs der Kindertagesstätte ausgestaltet ist. Jedenfalls müssen die Konsequenzen dieses Urteils in der Praxis beachtet werden. Individuell ist zu prüfen, ob die Gemeinnützigkeit durch (begrenzte) Öffnung für die Allgemeinheit erreicht werden kann.

12 Ertragsteuerliche Behandlung von Incentive-Reisen

Incentive-Reisen werden von einem Unternehmen gewährt, um Geschäftspartner oder Arbeitnehmer des Betriebs für erbrachte Leistungen zu belohnen und die Geschäftsbeziehung zu festigen bzw. zu besonderen Arbeitsleistungen zu motivieren. Der Ablauf der Reise und die einzelnen Veranstaltungen dienen allgemein-touristischen Interessen. Die OFD Frankfurt am Main hat mit Schreiben vom 22.3.2022 (Az. S 2143 A – 46 – St 516) zur ertragsteuerlichen Behandlung solcher Incentive-Reisen bei den Unternehmen, die die Leistungen gewähren, und den Empfängern der Leistungen Stellung genommen. Insoweit geht die FinVerw von folgender steuerlichen Behandlung aus:

Behandlung der Aufwendungen bei dem die Reiseleistung gewährenden Unternehmen:

- Aufwendungen für Geschäftspartner: Wird eine Incentive-Reise mit Geschäftspartnern des Stpfl. durchgeführt, ist zu differenzieren:
 - Wird die Reise in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit den Leistungen des Empfängers als – zusätzliche – Gegenleistung gewährt, sind die tatsächlich entstandenen Fahrtkosten sowie die Unterbringungskosten in vollem Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Aufwendungen für die Gewährung von Mahlzeiten sind als Bewirtungskosten nach den üblichen Regeln zu 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Kosten abzugsfähig.
 - Wird die Reise mit gegenwärtigen oder zukünftigen Geschäftspartnern durchgeführt, um allgemeine Geschäftsbeziehungen erst anzuknüpfen, zu erhalten oder zu verbessern, handelt es sich um ein Geschenk. Fahrt- und Unterbringungskosten dürfen dann den Gewinn nicht mindern; Aufwendungen für die Bewirtung sind nach den üblichen Regeln zu 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Kosten abzugsfähig.
- Aufwendungen für Arbeitnehmer: Wird die Reise mit Arbeitnehmern des Betriebs durchgeführt, sind die hierdurch veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben in voller Höhe berücksichtigungsfähig. Etwaige Abzugsbeschränkungen, wie z.B. für Bewirtungskosten, greifen nicht.

Behandlung der Reise beim Empfänger:

- Gewährung der Reiseleistungen an Geschäftspartner: Wendet der Unternehmer einem Geschäftspartner eine Incentive-Reise zu, so sind auf dessen Seite Betriebseinnahmen in Höhe des Reisewerts anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn die Reise einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zugewendet wird. Der Wert einer Reise ist auch dann als Betriebseinnahme anzusetzen, wenn das die Reiseleistungen gewährende Unternehmen die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehen darf. Da die Reise regelmäßig allgemeine touristische Interessen befriedigt, liegt gleichzeitig eine Entnahme vor. Ist Nutznießer der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, so liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Der Wert der zugewandten Reise ist in ihrer Gesamtheit mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen.
- Gewährung der Reiseleistungen an Arbeitnehmer: Wird Arbeitnehmern des Unternehmers eine Incentive-Reise gewährt, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, der ggf. pauschal versteuert werden kann.

Vermeidung der steuerlichen Erfassung auf Seiten des Empfängers durch Pauschalversteuerung:

- Der die Incentive-Reise gewährende Unternehmer wird i.d.R. ein Interesse daran haben, dass auf Seiten des Empfängers keine steuerlichen Folgen eintreten. Dieses Ziel kann erreicht werden, wenn der die Reise gewährende Unternehmer die Sachzuwendung mit einem Steuersatz von 30 % pauschal versteuert. Damit sind sämtliche steuerlichen Folgen auf Seiten des Empfängers – sei dies ein Unternehmer oder ein Arbeitnehmer – abgegolten.
- Bei dieser Pauschalversteuerung sind bestimmte Regeln einzuhalten.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen sollten stets die steuerlichen Konsequenzen in den Blick genommen werden. Dies allein schon deshalb, weil die steuerlichen Folgen oftmals materiell bedeutsam sind und damit die Kosten der Reise deutlich erhöhen können.

13 **Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für das Sportsponsoring**

In der Praxis vielfach angewendet wird das sog. **Sportsponsoring**. Dabei fördert ein Unternehmen einen Sportverein und erhält als Gegenleistung das Recht, Werbung zu betreiben, z.B. in Form von Trikot- oder Bandenwerbung oder auch in Form der Namensgebung für eine Sportstätte (z.B. „.....-Arena“). Vielfach liegen diesem Sportsponsoring umfangreiche Sponsoringvereinbarungen zu Grunde. Klar ist, dass die geleisteten Zahlungen auf Seiten des Unternehmers als Betriebsausgaben den steuerlichen Gewinn mindern. Nicht abschließend geklärt ist aber die Frage, ob diese Aufwendungen bei der Berechnung der Gewerbesteuer zu einer (anteiligen) Hinzurechnung führen. Die FinVerw vertritt hierzu die Auffassung, dass die einzelnen vereinbarten Leistungen separat zu bewerten sind. Die Überlassung von Banden für Werbezwecke sei z.B. als Vermietung von Werbeflächen zu werten und führe damit zu einer entsprechenden Hinzurechnung. Wird das Vereinslogo für Werbezwecke überlassen, handele es sich um die zeitlich befristete Überlassung einer Rechtsposition, die ebenfalls zu einer (wenn auch geringeren) Hinzurechnung bei der Berechnung der Gewerbesteuer führt.

Das Niedersächsische FG hat diese Auffassung der FinVerw nun mit Urteil v. 11.11.2021 (Az. 10 K 29/20) bestätigt. Das Gericht sieht den wirtschaftlichen Gehalt der streitigen Sponsoringvereinbarung nicht in einem Werbevertrag, sondern in einem Miet- oder Pachtvertrag über die Bandenflächen usw. Allerdings sei dies nur für den Einzelfall zu entscheiden. So sei insbesondere relevant, ob der Vertrag neben der Überlassung eines Werbeträgers weitere Leistungen umfasst und ob ggf. die Werbeleistung als solche im Vordergrund steht. Der im Urteilsfall zu beurteilende Sponsoringvertrag lässt sich nach Ansicht des Gerichts den Leistungspflichten nach trennen und enthält wesentliche Elemente eines Mietvertrages, soweit der Sportverein bzw. die Spielbetriebsgesellschaft dem Unternehmen Flächen (Bande, Pressekonferenzrückwand, Hallenboden) und Trikots sowie andere Bekleidungsstücke zumindest zeitweise überlässt, damit die Stpfl. dort ihr Firmenlogo zu Werbezwecken präsentieren kann. Auch vermittelt die Sponsoringvereinbarung dem Unternehmer ein zeitlich befristetes Recht zur Nutzung des Vereinslogos im Rahmen von eigenen Werbemaßnahmen. Hierauf entfallende Aufwendungen unterliegen der Hinzurechnung für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun unter dem Az. III R 5/22 beim BFH die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

14 **Gewerbliche Tätigkeit eines Sportlers und Zurechnung von Zahlungen der Sportförderung**

Im Streit stand die steuerliche Behandlung eines Sportlers. Dieser erwirtschaftete Einnahmen aus Sponsorenverträgen, die er als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelte. Daneben vereinnahmte dieser Zahlungen, die er von der Stiftung Deutsche Sporthilfe i.H.v. rund 6 517 € – bestehend aus einer Kader-Förderung (monatlich 300 €) sowie einer ab Juli 2014 in Teilbeträgen ausbezahlten Prämie für seinen Platz bei den Olympischen Spielen (monatlich 416,67 €) – erhalten hatte. Diese Einnahmen ordnete er – unter Berufung auf eine ältere Äußerung der FinVerw – den sonstigen Einkünften zu, denen er Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstellte. Das Finanzamt sah nun insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es liege eine einheitliche Tätigkeit vor.

Dieses Auslegungsergebnis der FinVerw hat der BFH nun mit Urteil vom 15.12.2021 (Az. X R 19/19) bestätigt. Entscheidend sei, dass die – an sich nicht steuerbare – sportliche Betätigung mit ihrer gewerblichen Vermarktung im Rahmen von Sponsorenverträgen in einem untrennbaren Sachzusammenhang stehe. Daher bilden beide Tätigkeiten einen einheitlichen Gewerbebetrieb, so dass auch die Sporttätigkeit von der Steuerpflicht erfasst werde.

Ausdrücklich lehnt das Gericht den Ansatz von (pauschalen) Betriebsausgaben für sportbedingte Aufwendungen in Höhe der Zahlungen der Sportförderung ab. Bei einem Gewerbetreibenden sind tatsächliche Aufwendungen nach den allgemeinen für Betriebsausgaben geltenden Regeln anzusetzen. Der durch die sportliche Betätigung bedingte Nahrungsmittelmehrbedarf ist einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigungsfähig.

Hinweis:

Die FinVerw hat dies in älteren Erlassen großzügiger gesehen. Der BFH führt hierzu aber aus, dass sich der Stpfl. im Streitfall hierauf nicht berufen könne, da diese Verwaltungsauffassung auf einer unzutreffenden

Gesetzesauslegung beruhe. Vorliegend war aber entscheidend – und dies ist dann im Einzelfall zu prüfen –, dass ein einheitlicher Gewerbebetrieb Sponsoring/Sporttätigkeit vorlag und in diesem Rahmen die Zahlungen der Sporthilfe steuerlich anzusetzen waren.

Für Personengesellschaften

15 Eingeschränkte Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Gewinne einer Personengesellschaft werden erst auf Ebene der Gesellschafter besteuert. Dies eröffnet auch die Möglichkeit, dem Gesellschafter zugerechnete Verluste der Gesellschaft bei der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters mit Einkünften aus anderen Einkunftsquellen zu verrechnen. Diese Möglichkeit der Verlustverrechnung ist steuerlich allerdings bei Gesellschaftern, die nicht unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften, insbesondere also bei Kommanditisten, begrenzt auf die geleistete Einlage bzw. eine höhere, im Handelsregister eingetragene Haftsumme.

Ist nun absehbar, dass die Gesellschaft das laufende Wirtschaftsjahr mit einem steuerlichen Verlust abschließen wird, so muss rechtzeitig geprüft werden, ob eine eventuelle Einschränkung der Verlustverrechnung droht. Im Grundsatz sind Verluste dann nicht beim Gesellschafter mit anderen Einkünften ausgleichsfähig (sondern nur mit zukünftigen Gewinnen aus der Beteiligung verrechenbar), wenn der Verlustanteil des Kommanditisten zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führt. Die diesbezügliche gesetzliche Regelung ist komplex und führt vielfach zu Streitfällen. Dies zeigt ein aktueller Fall, über den das FG Münster zu entscheiden hatte.

Im Streit stand die Berechnung der ausgleichsfähigen Verluste hinsichtlich zweier Aspekte: Zum einen, ob eine außerbilanzielle Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrags im Jahr der vorgenommenen Investition den beim Gesellschafter anzusetzenden Verlust berühre. Zum anderen die Wirkung von „Überentnahmen“ in Vorjahren. In den Vorjahren überstiegen die Entnahmen die Einlagen und Gewinnanteile, so dass das Kapitalkonto zu Beginn des Streitjahres bei -82 627 € lag. Verluste lagen in den Vorjahren jedoch nicht vor, vielmehr wurden stets Gewinne erzielt. Im Streitjahr ergab sich nun ein deutlich positiver Saldo aus Einlagen und Entnahmen, was dazu führte, dass der vergleichsweise hohe Verlust des Jahres das negative Kapitalkonto nur um ca. 2 346 € vergrößerte. Das Finanzamt vertrat nun aber die Ansicht, dass hinsichtlich der Entnahmen/Einlagen eine wirtschaftsjahrübergreifende Betrachtung zu erfolgen habe und mithin die Mehrentnahmen der Vorjahre nun mindernd zu berücksichtigen seien, denn in einer wirtschaftsjahrübergreifenden Betrachtung seien durch die Einlagen im Streitjahr lediglich diese Mehrentnahmen der Vorjahre wieder ausgeglichen worden.

Das FG Münster hat nun mit Gerichtsbescheid v. 13.4.2022 (Az. 13 K 141/20 F) zum Streitfall entschieden, dass

- die Prüfung, ob der Verlustanteil zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos geführt hat, rein jahresbezogen vorzunehmen ist. Mehrentnahmen aus Vorjahren beeinflussen das negative Kapitalkonto nicht.
- der Hinzurechnungsbetrag aus dem Investitionsabzugsbetrag im Jahr der Investition dagegen außerhalb der Steuerbilanz ausschließlich bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns zu berücksichtigen ist, so dass dieser das insoweit maßgebliche Kapitalkonto und somit die Berechnung des Verlustausgleichsvolumens nicht beeinflusst.

Nach der gesetzlichen Regelung darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust einer KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Ob diese gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind – ob also ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht – bestimmt sich durch einen Vergleich des Kapitalkontos zum Bilanzstichtag des Veranlagungsjahres mit dem Kapitalkonto zum Bilanzstichtag des Vorjahres. Es ergibt sich also eine streng wirtschaftsjahrbezogene Betrachtung.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung ist nun unter dem Az. IV R 10/22 vor dem BFH die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage nicht abschließend geklärt ist.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass bei drohenden Verlusten eine rechtzeitige Fortschreibung des sich ergebenden Kapitalkontos und eine entsprechende Planung der Entnahmen und Einlagen erfolgen muss. Mittels Verzicht auf Entnahmen bzw. Einlagen bis zum Ende des Wirtschaftsjahres – meist also aktuell der 31.12.2022 – kann das Verlustverrechnungsvolumen vergrößert werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

16 Mit dem Jahressteuergesetz angekündigte Gesetzesänderungen

Vorgelegt wurde der Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022. Dieses sieht auch Änderungen für Bezieher von Kapitaleinkünften vor:

- Sparer-Pauschbetrag: Mit Wirkung ab 2023 soll der Sparerpauschbetrag von derzeit 801 € auf 1 000 € bzw. bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten von 1 602 € auf 2 000 € angehoben werden.
- Verluste aus Kapitaleinkünften: Verluste aus Kapitaleinkünften dürfen nur die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt, mindern. Insoweit ist die Verlustverrechnung also ausdrücklich auf diese Einkunftsart beschränkt. Bei Ehegatten gilt dies nach aktuellem Recht darüber hinaus ausdrücklich für den einzelnen Ehegatten. Mit Wirkung ab dem Jahr 2022 soll nun eine ehегattenübergreifende Verlustverrechnung eingeführt werden.

Handlungsempfehlung:

Soweit die Ehegatten eigene Konten/Depots führen, muss bei der Depotbank bis zum 15.12.2022 eine Verlustbescheinigung angefordert werden. Diese bescheinigten, noch nicht ausgeglichenen Verluste können dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung mit positiven Erträgen aus Kapitalvermögen aus anderen Depots/Konten des Ehegatten verrechnet werden, wenn die vorgesehene Gesetzesänderung wie aktuell vorgesehen umgesetzt wird.

Hinweis:

Das Gesetzgebungsverfahren wird voraussichtlich erst gegen Ende 2022 abgeschlossen sein, so dass auch erst dann die endgültigen Regelungen feststehen.

Für Hauseigentümer

17 Veräußerung einer privat genutzten Immobilie – Steuerliche Nichterfassung bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Wird eine im steuerlichen Privatvermögen gehaltene Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder veräußert, so wird der realisierte Veräußerungsgewinn grundsätzlich steuerlich erfasst. Insoweit besteht eine in der Praxis wichtige Rückausnahme – die dann eben zur steuerlichen Nichterfassung des Veräußerungsgewinns führt – wenn die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Dies setzt nach der Rechtsprechung voraus, dass die Wohnimmobilie mindestens im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Konkret bedeutet dies, wie nun der BFH mit zwei gleichlautenden Bescheiden vom 3.8.2022 (Az. IX B 16/22 und IX B 17/22) bestätigt und konkretisiert:

- Ausreichend ist eine zusammenhängende Nutzung von einem Jahr und zwei Tagen – wobei sich die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auf das gesamte mittlere Kalenderjahr erstrecken

muss, während die eigene Wohnnutzung im zweiten Jahr vor der Veräußerung und im Veräußerungsjahr nur jeweils einen Tag zu umfassen braucht.

- Wird – so lag der Streitfall – die maßgebliche Wohnimmobilie im Jahr der Veräußerung überhaupt nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken genutzt, kommt die Ausnahmegvorschrift nicht zur Anwendung und es erfolgt eine steuerliche Erfassung der Veräußerung.
- Maßgebend sind demnach das Kalenderjahr der Veräußerung und die beiden vorangegangenen Kalenderjahre.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist mithin eine entsprechende zeitliche Planung vorzunehmen. Materiell kann dies sehr hohe Bedeutung erlangen.

18 Aktualisierte Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung

Das BMF hat seine Arbeitshilfen zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebauten Grundstück (Kaufpreisaufteilung) aktualisiert und die entsprechende Arbeitshilfe samt Anleitung mit Stand August 2022 veröffentlicht.

Eine solche Kaufpreisaufteilung ist dann erforderlich, wenn eine Immobilie zu einem Gesamtkaufpreis erworben wurde. Insoweit muss dann der Wert des Gebäudes aus dem Gesamtkaufpreis ermittelt werden, da nur auf diesen Abschreibungen zu berechnen sind, während der Grund und Boden keiner Abnutzung unterliegt.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebauten Grundstück nicht nach der sogenannten Restwertmethode, sondern nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen. Die von der FinVerw zur Verfügung gestellte Arbeitshilfe ermöglicht unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen.

Handlungsempfehlung:

In materiell bedeutsamen Fällen ist empfehlenswert, eine Kaufpreisaufteilung auf das Gebäude einerseits und den Grund und Boden andererseits unmittelbar im Kaufvertrag vorzunehmen. Einer solchen vertraglichen Aufteilung ist grds. für steuerliche Zwecke zu folgen, wenn die gewählte Aufteilung nicht offensichtlich unzutreffend ist.

19 Erhöhung der Grunderwerbsteuer in Hamburg und Sachsen

Beim Erwerb einer Immobilie fällt Grunderwerbsteuer an. Der Grunderwerbsteuersatz kann von den einzelnen Bundesländern autonom festgelegt werden. Die Grunderwerbsteuersätze werden nun erhöht in

- **Hamburg** zum 1.1.2023 von 4,5 % auf 5,5 %;
- **Sachsen** plant eine Erhöhung von 3,5 % auf 5,5 % (Beschluss Eckwerte Haushalt 2023/2024 v. 14./15.6.2022).

Käufe ab dem Inkrafttreten der (vorgesehenen) Erhöhung am 1.1.2023 werden mit dem erhöhten Steuersatz besteuert. Bei einem Kaufpreis von z.B. 300 000 € führt die Erhöhung immerhin zu einer Mehrbelastung von 3 000 € (1 %-Punkt) bzw. 6 000 € (2 %-Punkte). Die Grunderwerbsteuer entsteht grundsätzlich bereits mit dem Abschluss des rechtswirksamen und notariell beurkundeten Kaufvertrags. Die Übergabe des Grundstücks, die Grundbuchumschreibung und die Kaufpreiszahlung haben keinen Einfluss auf die Entstehung der Steuer. Im Hinblick auf den anstehenden Stichtag 1.1.2023 ist also der Abschluss des notariellen Kaufvertrags maßgebend.

Handlungsempfehlung:

Wegen der hohen Steuersätze sollten Kaufpreisbestandteile, welche nicht auf die Immobilie selbst, sondern z.B. auf Inventar, Möbel oder eine Einbauküche entfallen, aus dem Kaufpreis herausgerechnet und im Kaufvertrag separat ausgewiesen werden. Hierauf fällt keine Grunderwerbsteuer an.

Hinweis:

Wird mit der Immobilie eine auf dessen Dach befindliche Photovoltaikanlage mitveräußert, so unterliegt diese ebenfalls nicht der Grunderwerbsteuer. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Veräußerung der Photovoltaikanlage der Umsatzsteuer unterliegt. Oftmals wird das nicht der Fall sein, da eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt. Dies ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats für den Einzelfall zu prüfen.

Mit freundlichen Grüßen