



Mandanten-Rundschreiben 02/2024

Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften • Immobilienveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist • Erbschaftsteuerliche Begünstigung für Unternehmensvermögen

Sehr geehrte Damen und Herren,

der BFH hatte in mehreren Verfahren über die steuerliche Erfassung von Veräußerungsgewinnen aus Immobilien zu entscheiden, bei denen sich der Stpfl. auf eine Selbstnutzung und somit auf eine fehlende Steuerbarkeit berief. In sämtlichen Fällen hat das Gericht aber die steuerliche Erfassung bejaht und die Selbstnutzung bei Nutzung durch nahe Angehörige, wie den geschiedenen Ehegatten oder die (Schwieger-)Mutter, verneint. Auch die Abtrennung und Veräußerung eines Grundstücksteils von dem an sich selbst genutzten Grundstück kann steuerlich zu erfassen sein.

Deutlich korrigiert hat der BFH die Anwendung des sog. 90 %-Tests bei der Prüfung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung von Betriebsvermögen. Dies führt dazu, dass Handelsunternehmen die steuerliche Begünstigung vielfach erlangen können.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Zuwendungsempfängerregister beim Bundeszentralamt für Steuern freigeschaltet
- 2 Kindergeld: Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei Freiwilligendienst zwischen mehreren Ausbildungsabschnitten
- 3 Steuerfreiheit eines Heisenberg-Stipendiums

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 4 Neue Meldepflicht des Arbeitgebers zur Elternzeit
- 5 Vorsicht bei mehreren geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen
- 6 Erneute Bestätigung der hohen Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch
- 7 Rabattfreibetrag nur für Waren, die der Arbeitgeber selbst herstellt oder vertreibt – ansonsten besteht Sozialversicherungspflicht

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 2024
- 9 Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei langfristigen Dienst- und Werkverträgen
- 10 Steuerwirksame Abschreibungen bei Wertverlusten börsennotierter verzinslicher Wertpapiere
- 11 Gewerbesteuerpflicht einer Immobilien-GmbH mit ausländischem Gesellschafter und einem in Luxemburg ansässigen Geschäftsführer
- 12 Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Unternehmensvermögen: BFH korrigiert Anwendung des 90 %-Einstiegstests
- 13 EU-Mehrwertsteuervorschriften für Privatunterricht

Für Personengesellschaften

- 14 Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften zu Buchwerten möglich
- 15 Verzicht des Mitunternehmers auf unter Nennwert erworbene Forderung gegen die Gesellschaft
- 16 Kein Investitionsabzugsbetrag im Hinblick auf den Erwerb eines Mitunternehmeranteils
- 17 „Earn-out-Zahlungen“ nach Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 18 Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft
- 19 „Container-Investitionsmodelle“ steuerlich vielfach nicht erfolgreich

Für Hauseigentümer

- 20 Immobilienveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist: Steuerbefreiung wegen Eigennutzung nur in engen Grenzen
- 21 Veräußerungsgewinnbesteuerung: Kein anteiliger Erwerb eines zur Erbmasse gehörenden Grundstücks bei entgeltlichem Erwerb eines Miterbenanteils
- 22 AfA-Berechnung für Gebäude bei teilweiser Schenkung
- 23 Umfangreiche Umbaumaßnahmen in einer Gewerbeeinheit mit der Schaffung neuer Nutzungsmöglichkeiten können zu Herstellungskosten führen

Für alle Steuerpflichtigen

1 Zuwendungsempfängerregister beim Bundeszentralamt für Steuern freigeschaltet

Das Zuwendungsempfängerregister ist ein bundesweites, zentrales Register, das alle Organisationen umfasst, die gemeinnützig und dadurch berechtigt sind, Zuwendungsbestätigungen (Spendenquittungen) auszustellen. Über dieses öffentlich zugängliche Register können sich Interessierte über den Gemeinnützigkeitsstatus von Organisationen informieren. Im Zuwendungsempfängerregister werden der Name der Organisation, die Anschrift, die steuerbegünstigten Zwecke nach der Abgabenordnung und das Datum zum letzten Freistellungs- oder Feststellungsbescheid angezeigt. Das Register ist nun online verfügbar.

Zuständig für die Führung des Zuwendungsempfängerregisters ist das Bundeszentralamt für Steuern. Die Eintragung erfolgt aktuell automatisch aus den Datenbeständen bei den Finanzämtern. Ausländische Organisationen können sich per elektronischem Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eintragen lassen. Die Daten zu den inländischen Zuwendungsempfängern werden von den Finanzämtern dem Bundeszentralamt für Steuern sukzessive automatisiert übermittelt. Daher werden zum Start des Registers nicht sofort alle für das Zuwendungsempfängerregister berechtigten Organisationen angezeigt werden können.

Das Zuwendungsempfängerregister ist abrufbar auf https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Gemeinnuetzigkeit/Zuwendungsempfaengerregister/Zuwendungsempfaengerregister_node.html

Handlungsempfehlung:

Gemeinnützige Körperschaften sollten den automatisch generierten Eintrag auf Richtigkeit prüfen. Es kann vorkommen, dass der Datenbestand des Finanzamtes eine falsche Schreibweise des Namens der Körperschaft oder eine veraltete Adresse enthält. Dies würde dann auch Eingang in das öffentlich zugängliche Zuwendungsempfängerregister nehmen. Nach den verfügbaren FAQ müssen Datenänderungen beim zuständigen Finanzamt beantragt werden.

2 Kindergeld: Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei Freiwilligendienst zwischen mehreren Ausbildungsabschnitten

Streitig war der Kindergeldanspruch des Stpfl. für die Monate Juli bis September 2019 (Streitzeitraum). Die Tätigkeiten der im Februar 1996 geborenen Tochter (T), für die der Stpfl. Kindergeld bezog, stellten sich wie folgt dar:

- Nach dem Abitur nahm T im Wintersemester 2014/2015 zunächst ein Studium im Fach B auf. Zum Wintersemester 2015/2016 wechselte sie in das Studienfach C und schloss dieses Studium zum Ende des Sommersemesters 2018 mit dem Bachelor of Science ab.
- Zwischen dem 1.10.2018 und dem 31.5.2019 absolvierte T ein Freiwilliges Soziales Jahr (FSJ) im Ausland. Bereits am 12.7.2018 hatte der Stpfl. die Bezügestelle über die Zukunftspläne der T (FSJ und das beabsichtigte anschließende Masterstudium im Fach C) in Kenntnis gesetzt.
- Im Streitzeitraum (Monate Juli bis September 2019) übte T eine befristete Aushilfstätigkeit im Umfang von 25 Wochenstunden bei X aus.
- Am 1.10.2019 nahm sie das Masterstudium im Fach C auf. Der Zulassungsbescheid der Universität datiert vom 10.7.2019.

Die Bezügestelle (nachfolgend war die Familienkasse zuständig) wollte für den Streitzeitraum kein Kindergeld gewähren. Der BFH bestätigt nun mit Urteil vom 12.10.2023 (Az. III R 10/22) die Sichtweise der Bezügestelle. Er stellt insoweit heraus, dass

- der für die Zusammenfassung einzelner Ausbildungsabschnitte zu integrativen Teilen einer einheitlichen Ausbildung unter anderem notwendige enge zeitliche Zusammenhang nur dann gewahrt ist, wenn das Kind den nächsten Teil der mehraktigen Ausbildung zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufnimmt.

- Der enge zeitliche Zusammenhang muss zwischen den Ausbildungsabschnitten bestehen. Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Ende eines Freiwilligendienstes und dem Beginn eines weiteren Ausbildungsabschnitts genügt nicht.

Zwar war für das Kind im Streitzeitraum grundsätzlich Kindergeld zu berücksichtigen, denn mit Bescheid der Universität vom 10.7.2019 wurde dieses für das im Oktober 2019 beginnende Wintersemester 2019/2020 zum Masterstudium zugelassen, konnte dieses Studium in den Monaten Juli bis September 2019 mangels Studienplatzes jedoch nicht beginnen.

Ein Kindergeldanspruch war jedoch deshalb ausgeschlossen, weil T das Studienfach C zum Ende des Sommersemesters 2018 mit dem Bachelor of Science abgeschlossen und damit eine **erstmalige Berufsausbildung** erlangt hatte. Das Masterstudium gehörte im Streitfall nicht mehr zur Erstausbildung, da T damit nicht zum nächstmöglichen Termin begonnen hat. Nachdem T ihr Bachelorstudium zum Sommersemester 2018 abgeschlossen hatte, hat sie nicht den nächsten Teil der mehraktigen Ausbildung (Masterstudium) zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufgenommen, sondern sich aus persönlichen Gründen zunächst für die Ableistung eines FSJ entschieden. Der **objektiv erkennbare Entschluss zur Fortsetzung der Ausbildung** reichte für einen engen zeitlichen Zusammenhang nicht aus, wenn der weitere Ausbildungsabschnitt nicht aufgenommen wird, obwohl er grundsätzlich begonnen werden konnte. Insoweit war wegen Abschlusses der Erstausbildung die befristete Aushilfstätigkeit im Umfang von 25 Wochenstunden in den Monaten Juli bis September 2019 kindergeldschädlich.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums ein volljähriges Kind nur berücksichtigt wird, wenn das Kind **keiner Erwerbstätigkeit** nachgeht. Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis (Minijob) sind unschädlich.

Handlungsempfehlung:

Diese Entscheidung zeigt, dass die kindergeldrechtliche Beurteilung durchaus schwierig sein kann.

3 Steuerfreiheit eines Heisenberg-Stipendiums

Leistungen aus einem Heisenberg-Stipendium können gem. § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei sein, wie der BFH mit Urteil vom 24.10.2023 (Az. VIII R 11/22) entschieden hat.

Im Streitfall vertrat die Stpfl. von 2016 bis 2017 eine Professur an der Universität Z und bezog ein monatliches Bruttogehalt i.H.v. ... €. Ab 2017 erhielt sie auf Grund eines von der DFG bewilligten Heisenberg-Stipendiums monatliche Stipendienzahlungen, bestehend aus einem Grundbetrag sowie einem Sachkostenzuschuss. In dem Grundbetrag war ein pauschaler Zuschlag zum Ausgleich für eine etwaige Versteuerung des Stipendiums enthalten. Der Stpfl. konnten auf Antrag weitere Zuschüsse sowie ein Auslandszuschlag bewilligt werden.

Laut dem Bewilligungsbescheid der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG) diene das Heisenberg-Stipendium der Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses. Es sollte Wissenschaftlern, die alle Voraussetzungen für die Berufung auf eine Dauerprofessur erfüllen, ermöglichen, sich auf eine wissenschaftliche Leitungsposition vorzubereiten und in dieser Zeit weiterführende Forschungsthemen zu bearbeiten. Mit der **Annahme des Stipendiums** war die Stpfl. **verpflichtet, ihre Arbeitskraft auf ihre Forschungsarbeit zu konzentrieren** und der DFG nach Abschluss der Förderung über ihre Ergebnisse zu berichten. Es wurde erwartet, dass sich die Stpfl. mindestens in dem Umfang an Lehrveranstaltungen einer wissenschaftlichen Hochschule beteiligt, der erforderlich ist, um ihre Lehrbefugnis aufrechtzuerhalten.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr gaben die Stpfl. die Zahlungen aus dem Heisenberg-Stipendium als der Steuerbefreiung für solche Stipendienzahlungen unterliegende Einkünfte der Stpfl. an. Das Finanzamt stufte die erklärten Stipendienleistungen dagegen als steuerpflichtige Einkünfte der Stpfl. aus freiberuflicher Tätigkeit ein. Das Finanzamt war der Auffassung, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung seien nicht erfüllt, da das Stipendium den für die Bestreitung des Lebensunterhalts erforderlichen Betrag übersteige.

Dem widersprach nun der BFH und bestätigte die Steuerbefreiung. Nach der entsprechenden Steuerbefreiungsvorschrift sind **Stipendien steuerfrei**, die aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder

künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. Das Gleiche gilt für Stipendien, die von einer Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer steuerbefreiten Körperschaft gegeben werden. Bei der DFG, die Heisenberg-Stipendien vergibt, handelt es sich um einen privaten Stipendienggeber in diesem Sinne. Es liege auch ein **begünstigter Zweck** in diesem Sinne vor, da die im Streitfall erfolgte Bewilligung von Mitteln der Förderung der Forschung und der wissenschaftlichen Aus- und Fortbildung diene.

Weiterhin ist Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung, dass die Stipendien

- einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden.
- Zum anderen darf der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet sein.

Nach der Rechtsprechung ist die **Höhe der erforderlichen Aufwendungen für den Lebensunterhalt** mangels konkreter Regelungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung zu bestimmen. Dabei umfasst dies die für den laufenden Lebensunterhalt unentbehrlichen Aufwendungen für Wohnung, Verpflegung, Kleidung, Ausbildung, Gesundheit, angemessene Freizeitgestaltung und andere notwendige Ausgaben dieser Art. Bei der Bestimmung des erforderlichen Lebensunterhalts sind das Alter der Stipendiaten, ihre akademische Vorbildung sowie ihre nach der Verkehrsauffassung erforderlichen typischen Lebenshaltungskosten in ihrer konkreten sozialen Situation zu berücksichtigen.

Im Streitfall lag der monatliche Grundbetrag des Stipendiums deutlich unterhalb der von der Stpfl. vor Inanspruchnahme des Stipendiums erzielten monatlichen Bruttoeinnahmen aus ihrer beruflichen Vortätigkeit. Der Umstand, dass das Stipendium nicht über die Höhe der vorher bezogenen Einnahmen hinausging, stellt nach der Rechtsprechung für sich betrachtet ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass das Stipendium lediglich den erforderlichen Lebensbedarf der Stpfl. abdeckte. Dieses Indiz wird auch durch die sonstigen Umstände des Streitfalls nicht entkräftet. Denn die verheiratete Stpfl. hatte im Streitjahr allein für das Auskommen der Familie und ihrer drei minderjährigen Kinder zu sorgen. Die in ihrer konkreten sozialen Situation typischerweise anfallenden Lebenshaltungskosten sprechen daher ebenfalls dafür, dass der monatliche Grundbetrag den für die Bestreitung des Lebensunterhalts erforderlichen Betrag nicht überstieg. Auch war die Stpfl. nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen Gegenleistung verpflichtet, da sie lediglich verpflichtet war, ihre Konzentration auf ihr Forschungsvorhaben zu richten und über die Ergebnisse ihrer Forschung zu berichten, während sie in der Wahl und Verfolgung ihrer Forschungsthemen frei war. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung waren daher zu Gunsten der Stpfl. erfüllt.

Handlungsempfehlung:

Stipendienzahlungen sind vielfach steuerbefreit und u.U. gar nicht steuerbar. Insoweit muss allerdings der jeweilige Einzelfall gewürdigt werden, da es eine Vielzahl an Stipendien mit unterschiedlichsten Regelungen gibt.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 Neue Meldepflicht des Arbeitgebers zur Elternzeit

Arbeitgeber teilen jetzt den Beginn und das Ende der Elternzeit ihrer gesetzlich versicherten Beschäftigten den Sozialversicherungsträgern im elektronischen Meldeverfahren mit. Die neue Methode ersetzt die bisherige Praxis, bei der die Krankenkassen schriftlich bei den Arbeitgebern angefragt haben. Die Meldepflicht beginnt für Elternzeiten ab dem 1.1.2024. Die Meldung erfolgt spätestens sechs Wochen nach Beginn beziehungsweise Ende der Elternzeit oder mit der nächsten Entgeltabrechnung.

Hinweis:

Die Meldungen ersetzen nicht die Pflicht zur Abgabe einer Unterbrechungsmeldung, sondern werden zusätzlich erstellt. Die neue Meldepflicht gilt für alle Elternzeiten, die ab dem 1.1.2024 beginnen; bereits vor diesem Stichtag begonnene Elternzeiten sind weder für deren Beginn noch für deren Ende meldepflichtig. Für privat Krankenversicherte und geringfügig Beschäftigte sind keine Elternzeit-Meldungen abzugeben.

Der Beginn der Elternzeit ist nach dem Ende der Schutzfrist mit dem Abgabegrund „17“ (Beginn-Meldung) zu melden. Die Meldung beinhaltet nur den Beginn der Elternzeit, selbst dann, wenn das Ende der Elternzeit bereits feststeht. Das Ende der Elternzeit ist mit dem Abgabegrund „37“ (Ende-Meldung) zu melden. Die Meldung enthält den Beginn aus der Beginn-Meldung und ein Ende-Datum.

Handlungsempfehlung:

Im Regelfall werden die Meldungen automatisch über das Entgeltabrechnungsprogramm erzeugt, wenn der Zeitraum des Elterngeldbezugs erfasst ist.

5 Vorsicht bei mehreren geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen

Die richtige sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Arbeitsverhältnissen liegt im Verantwortungsbereich des Arbeitgebers. Auf Grund der mitunter schwierigen rechtlichen Materie können sich Risiken und insbesondere Haftungsrisiken für den Arbeitgeber ergeben.

Das Landessozialgericht NRW hat nun mit Urteil vom 25.10.2023 (Az. L 8 BA 194/21) entschieden, dass, wenn ein Arbeitnehmer neben seiner versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung geringfügig beschäftigt ist, jeder weitere aufgenommene Minijob voll versicherungspflichtig ist. Im Urteilsfall beschäftigte eine Hausarztpraxis eine medizinische Fachangestellte (MFA) von April bis Oktober 2023 zwei Stunden wöchentlich und zahlte ihr dafür 80 € pro Monat. Dabei übte die MFA nach dem Arbeitsvertrag schon zwei sozialversicherungspflichtige Hauptbeschäftigungen und eine geringfügige Beschäftigung in der Praxis aus. In dem streitigen Zeitraum zahlte die Praxis für die MFA Pauschalbeiträge zur Kranken- und Rentenversicherung. Nach einer Betriebsprüfung forderte die Deutsche Rentenversicherung 900 € an Sozialversicherungsbeiträgen nach.

Das Landessozialgericht bestätigt diese Sichtweise. Pauschalbeiträge seien nur für die erste geringfügige Beschäftigung zu entrichten. Die zweite sei voll versicherungspflichtig. Denn übe ein Beschäftigter neben seiner versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung mehrere geringfügige Nebenbeschäftigungen aus, sei nach § 8 Abs. 2 Satz 1 SGB IV nur eine einzige dieser Tätigkeiten vom Zusammenrechnungsgebot ausgenommen. Das sei hier die zeitlich vor der streitigen Tätigkeit in der Praxis begonnene geringfügige Beschäftigung.

Weiterhin stellt das Gericht heraus, dass die richtige sozialversicherungsrechtliche Meldung von Beschäftigten im Verantwortungsbereich des Arbeitgebers liege. In Zweifelsfällen müsse sich dieser bei sachkundigen Personen und Stellen informieren.

Hinweis:

Im Grundsatz überprüft die Minijob-Zentrale mittels Datenabgleich, dass die Einstufung richtig ist. Sollten z.B. die Minijob-Zentrale durch Datenabgleich oder der Rentenversicherungsträger i.R. einer Betriebsprüfung im Nachhinein feststellen, dass Versicherungspflicht vorliegt, tritt die Versicherungspflicht für die Zukunft mit Bekanntgabe der Feststellung ein.

Anders ist dies nur dann, wenn der Arbeitgeber es vorsätzlich oder grob fahrlässig versäumt hat, den Sachverhalt aufzuklären. Dann kann eine rückwirkende Korrektur erfolgen, was eine entsprechende Haftung des Arbeitgebers bedeutet. Grobe Fahrlässigkeit und die damit verbundene rückwirkende Versicherungspflicht liegt dann vor, wenn der Arbeitgeber beim Arbeitnehmer nicht abgefragt hat, ob weitere Beschäftigungen vorliegen oder ihm bekannt war, dass die 538 €-Grenze durch weitere Beschäftigungen überschritten wird.

Handlungsempfehlung:

Stets sollte zu den Lohnunterlagen genommen werden

- die Erklärung des geringfügig entlohnten Beschäftigten über das Vorliegen weiterer Beschäftigungen sowie
- die Bestätigung, dass dem Arbeitgeber die Aufnahme weiterer Beschäftigungen angezeigt wird.

Im Einzelfall können Zweifel bei der richtigen sozialversicherungsrechtlichen Einstufung durch Beantragung einer förmlichen Entscheidung der Einzugsstelle ausgeräumt werden.

6 Erneute Bestätigung der hohen Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch

Wird der geldwerte Vorteil aus der Möglichkeit der Privatnutzung eines Firmenwagens nicht nach der 1 %-Methode als Regelmethode, sondern nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt, so werden insoweit hohe Anforderungen an die steuerliche Anerkennung eines solchen Fahrtenbuches gestellt. Der BFH hat mit Beschluss vom 12.1.2024 (Az. VI B 37/23) die hohen formalen Anforderungen an ein steuerliches Fahrtenbuch bestätigt.

Ein Fahrtenbuch muss in geschlossener Form geführt werden und eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genügt diesen Anforderungen nur, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder zumindest in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt werden.

Handlungsempfehlung:

Diese Entscheidung bestätigt erneut die hohen formalen Anforderungen an ein mit einem EDV-Programm geführtes Fahrtenbuch. Selbst bei formaler Ordnungsmäßigkeit muss eine zeitnahe Führung des Fahrtenbuches sichergestellt sein. Insoweit sollte für den konkreten Fall geprüft werden, ob diese hohen Anforderungen in der Praxis tatsächlich erfüllt werden können.

Wird ein Fahrtenbuch für steuerliche Zwecke verworfen, ermittelt das Finanzamt den Wert des Sachbezugs aus der Privatnutzung des Firmenfahrzeugs grundsätzlich nach der 1 %-Regelung. Eine Schätzung des Privatanteils anhand anderer Aufzeichnungen kommt dann nicht in Betracht.

7 Rabattfreibetrag nur für Waren, die der Arbeitgeber selbst herstellt oder vertreibt – ansonsten besteht Sozialversicherungspflicht

Im Streitfall ging es um Beiträge zur Sozialversicherung auf Warengutscheine, die das Unternehmen N an seine Mitarbeiter ausgegeben hatte. N war in den N-Konzern eingebunden. Der N-Konzern verkauft in N-Filialen Waren an Verbraucher. N betrieb im Rahmen dieses Konzerns ein Logistikzentrum, in dem ausschließlich zum Verkauf durch den N-Konzern bestimmte Waren gelagert und an die N-Filialen ausgeliefert wurden. N war der Ansicht, dass die Warengutscheine an ihre Mitarbeiter zum Einkauf in N-Filialen dem Rabattfreibetrag i.H.v. 1 080 € unterliegen und damit lohnsteuer- und beitragsfrei seien.

Das Landessozialgericht Bayern bestätigt nun aber mit rechtskräftiger Entscheidung vom 6.6.2023 (Az. L 7 BA 80/22) im vorliegenden Fall, dass die Vorteile der Arbeitnehmer aus den Warengutscheinen der Sozialversicherung unterliegen.

Vorliegend könne der Rabattfreibetrag nicht gewährt werden. Dieser gelte nicht für Waren und Dienstleistungen, die nicht im Unternehmen des Arbeitgebers hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Er finde weder Anwendung für Arbeitnehmer von Konzerngesellschaften noch werde ein überbetrieblicher Belegschaftshandel erfasst. Zwar sei ausreichend, wenn der Arbeitgeber in den Vertrieb der Ware eingebunden ist. Dies müsse aber eine Leistung sein, die letztlich für den Endverbraucher bestimmt ist, was vorliegend auf Grund der rein innerkonzernlichen Logistikfunktion nicht erfüllt war.

Handlungsempfehlung:

Ob in solchen Fällen der Rabattfreibetrag gewährt wird und damit in diesem Rahmen Steuer- und Beitragsfreiheit besteht, kann nur für den Einzelfall bestimmt werden. Die Rechtsprechung legt den Einbezug von Leistungen konzernangehöriger Gesellschaften eng aus. Im Zweifel sollte in der Praxis der Arbeitgeber diese Frage mittels Lohnsteueranrufungsauskunft klären und absichern.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 2024

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen, um den vorherigen Betriebsausgabenabzug beim Warenbezug zu kompensieren. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend

gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die FinVerw Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, so dass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Bei den nun für 2024 festgesetzten Werten wurde insbesondere berücksichtigt, dass auf Restaurant- und Verpflegungsleistungen ab dem 1.1.2024 wieder der Regelsteuersatz Anwendung findet.

Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten zweiten Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
- Bei **gemischten Betrieben** (Fleischerei/Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das BMF hat mit Schreiben v. 12.2.2024 (Az. IV D 3 – S 1547/19/10001 :005) die für das Jahr 2024 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die Werte, wie in der Übersicht dargestellt, für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen.

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 605 €	206 €	1 811 €
Fleischerei/Metzgerei	1 429 €	545 €	1 974 €
Gaststätten aller Art			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 399 €	1 016 €	2 415 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	2 253 €	1 723 €	3 976 €
Getränkeeinzelhandel	118 €	266 €	384 €
Café und Konditorei	1 547 €	575 €	2 122 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	693 €	0 €	693 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 340 €	354 €	1 694 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	369 €	162 €	531 €

Handlungsempfehlung:

Die Werte sind gegenüber dem bisherigen Stand teilweise merklich erhöht worden. Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen angesetzt. Ab Januar 2024 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und der Buchungsbetrag anzupassen.

9 Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei langfristigen Dienst- und Werkverträgen

Erfolgt die Gewinnermittlung mittels Bilanzierung, so erfolgt der Ausweis von Umsatzerlösen mit der Gewinnrealisierung. Dieser Zeitpunkt ist insbesondere von Bedeutung für die steuerliche Erfassung des Gewinns aus der Lieferung oder Leistung. Insbesondere bei langfristigen Verträgen kann die Ermittlung des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung schwierig sein. Im Grundsatz ist insoweit wie folgt zu unterscheiden:

- Eine **Dienst- oder Werkleistung** ist „wirtschaftlich erfüllt“, wenn sie – abgesehen von unwesentlichen Nebenleistungen – erbracht worden ist.

- Bei **Werkverträgen** bedarf es außerdem der Abnahme des Werks durch den Besteller, um die handels- und steuerrechtliche Gewinnrealisierung herbeizuführen.
- Ohne Bedeutung ist hingegen, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt ist, ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder ob die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird.

Insoweit muss nun die jeweilige Leistung insbesondere anhand der vertraglichen Abreden rechtlich gewürdigt werden. Das heißt, es muss unterschieden werden zwischen Dienstleistungsverträgen und Werkverträgen. Bei Dienstleistungsverträgen ist insbesondere entscheidend, welche Leistung geschuldet ist. Gerade bei Beratungsleistungen kann eine laufende Beratung geschuldet sein, so dass der Gewinn auch laufend realisiert wird oder es kann auch ein bestimmtes Ergebnis geschuldet sein, so z.B. ein Gutachten oder die Erstellung des Jahresabschlusses, so dass die Gewinnrealisierung erst mit Erfüllung dieser Leistung erfolgt. Soweit am Bilanzstichtag eine Gewinnrealisierung noch nicht erfolgt ist, sind vom Kunden erhaltene Zahlungen erfolgsneutral als Anzahlungen zu bilanzieren.

Über eine solche Frage der Gewinnrealisierung bei einem Beratungsvertrag hatte das FG München zu entscheiden. Mit Urteil vom 11.9.2023 (Az. 7 K 403/20) hat dieses im Urteilsfall eine laufende Gewinnrealisierung gesehen. Die Stpfl. hatte ihre Kunden bei der Umsetzung von Lösungskonzepten im Zusammenhang mit finanziellen Schwierigkeiten beraten. In der Regel war entweder eine Sanierung erforderlich, oder es kam letztlich zur Insolvenz des Kunden. Die vereinbarten Tätigkeiten begannen mit Aufnahme der Ist-Situation und setzten sich mit der Erarbeitung eines Lösungsansatzes, Durchführung der Verhandlungen mit Gläubigern, Begleitung und Umsetzung der beschlossenen Schritte fort. Aus den vorgelegten Verträgen und Unterlagen ergab sich aber nicht, dass die Beratungsvergütungen von der Erreichung eines bestimmten Erfolgs abhängig waren. Deshalb stufte das Gericht die fortlaufend berechneten Vergütungen nicht als erfolgsneutrale Abschlagszahlungen ein.

Handlungsempfehlung:

Die Frage des Zeitpunktes der Gewinnrealisierung kann bei solchen langfristigen Dienstleistungen nur anhand der konkreten vertraglichen Abreden im Einzelfall beurteilt werden. Insoweit sind eine sorgfältige Prüfung und ggf. auch Vertragsgestaltung anzuraten. Neben bilanziellen/steuerlichen Aspekten sind aber auch zivilrechtliche Aspekte zu beachten, so z.B. die Frage, zu welchem Zeitpunkt ein endgültiger Vergütungsanspruch gegenüber dem Kunden besteht.

10 Steuerwirksame Abschreibungen bei Wertverlusten börsennotierter verzinslicher Wertpapiere

Werden in einem steuerlichen Betriebsvermögen börsennotierte verzinsliche Wertpapiere gehalten, so können temporäre Wertverluste i.d.R. steuerlich nicht geltend gemacht werden, weil Voraussetzung für eine steuerwirksame Teilwertabschreibung ist, dass der Wertverlust dauerhaft eintritt. Bei börsennotierten verzinslichen Wertpapieren, deren Rückzahlung zum Nennwert vorgesehen ist, tritt eine voraussichtlich dauernde Wertminderung, die zu einer Teilwertabschreibung berechtigt, grds. nicht ein. Spätestens zum Fälligkeitszeitpunkt gleicht sich der Wertverlust wieder aus.

Der BFH hat nun aber mit Urteil vom 23.8.2023 (Az. XI R 36/20) entschieden, dass dies nicht für börsennotierte verzinsliche Wertpapiere ohne feste Laufzeit, die nur von den Emittenten, nicht aber von den Gläubigern gekündigt werden können, gilt. Auf diese Wertpapiere ist eine Teilwertabschreibung zulässig, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Anschaffungskosten bei Erwerb überschreitet.

Handlungsempfehlung:

Gerade im Hinblick auf die Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2023 sind insoweit also die Anleihebedingungen zu prüfen.

11 Gewerbesteuerpflicht einer Immobilien-GmbH mit ausländischem Gesellschafter und einem in Luxemburg ansässigen Geschäftsführer

Zwar unterliegt eine GmbH unabhängig von der ausgeübten Tätigkeit stets der Gewerbesteuer, jedoch setzt die Gewerbesteuerpflicht auch in diesem Fall voraus, dass im Inland eine

Betriebsstätte unterhalten wird. Im Streitfall bestand die Tätigkeit der GmbH mit Sitz im Inland nun ausschließlich in dem Halten und Verwalten eines Mehrfamilienhauses im Inland. Der Geschäftsführer war in Luxemburg ansässig.

Das Halten und Verwalten der Immobilie begründete nun noch keine Betriebsstätte im Inland. Fraglich war, ob im Inland eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte bestand. Dies deshalb, weil die Verwaltung der inländischen Immobilie umfassend einem inländischen Dienstleister übertragen wurde.

Das FG Berlin-Brandenburg bejahte mit Entscheidung vom 28.6.2023 (Az. 11 K 11108/17) in diesem Fall eine inländische Betriebsstätte. Entscheidend war, dass der im Ausland ansässige Geschäftsführer offenbar weitgehend passiv war. Jedenfalls konnte dieser nicht durch Dokumente aus dem Geschäftsverkehr oder andere Unterlagen glaubhaft machen, dass er die Verwaltung von seiner Wohnung aus konkret beeinflusst und von dort aus den laufenden Betrieb betreffende wesentliche Entscheidungen getroffen hatte.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass auch die Einschaltung eines Dienstleisters im Inland eine Betriebsstätte im Inland begründen und damit zur Gewerbesteuerpflicht im Inland führen kann. Hiervon ist regelmäßig auszugehen, wenn die beauftragte Hausverwaltung umfassend zur Ausführung der täglichen, mit der Vermietung verbundenen Geschäfte befugt ist. Soll dies vermieden werden, so muss nachgewiesen werden, dass der im Ausland ansässige Geschäftsführer tatsächlich Geschäftsführungsaufgaben nachgeht.

Hinweis:

Sofern eine Gewerbesteuerpflicht vorliegt, kann bei Gesellschaften, die grds. ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten, regelmäßig die erweiterte Grundstücks Kürzung in Anspruch genommen werden. Diese Begünstigung ist allerdings komplex und bedarf äußerster Vorsicht hinsichtlich sonstiger, neben der Vermietung zu erbringender Leistungen.

12 Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Unternehmensvermögen: BFH korrigiert Anwendung des 90 %-Einstiegstests

Die Übertragung von Unternehmensvermögen durch Schenkung oder im Erbfall ist grundsätzlich bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer begünstigt. Im günstigsten Fall wird der Erwerb vollständig von der Steuer freigestellt. Allerdings sind an diese Begünstigung mehrere Bedingungen geknüpft. Zunächst muss der sog. „90 %-Einstiegstest“ bestanden werden. Der Gesetzgeber will damit verhindern, dass nichtunternehmerisches Vermögen (sog. Verwaltungsvermögen), wie z.B. Grundvermögen oder Kapitalvermögen, in dem Kleid eines Unternehmens begünstigt übertragen wird.

Zum Verständnis der Funktionsweise des 90 %-Einstiegstests sind zwei Aspekte von Bedeutung, nämlich zum einen die gesetzliche Abgrenzung des „Verwaltungsvermögens“ und zum anderen die Berechnung der Quote.

Als **Verwaltungsvermögen** zählt:

- Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel)
 - insoweit auch alle Forderungen aus Lieferungen und Leistungen – und daneben
- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (mit gewissen Ausnahmen);
- Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, wenn die Beteiligungsquote 25 % nicht überschreitet,
- Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle usw.,
- Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen.

Die **Ermittlung des 90 %-Tests** erfolgt anhand der Formel Verwaltungsvermögen/Gesamtwert des übertragenen Betriebs.

Insoweit ist problematisch, dass das Verwaltungsvermögen ohne Kürzung um Schulden einbezogen wird, der Gesamtwert des übertragenen Betriebs (vereinfacht: Unternehmenswert nach der erbschaftsteuerlichen Bewertung) aber unter Berücksichtigung der Schulden ermittelt wird. Rein rechnerisch können sich damit auch Quoten von deutlich über 100 % ergeben.

Diese Problematik tritt z.B. auch bei klassischen Handelsunternehmen auf. Dies kann an folgendem Beispiel gezeigt werden:

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	100	Eigenkapital (= Unternehmenswert)	100
Vorräte	300	Verbindlichkeiten	500
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	<u>200</u>		
	<u>600</u>		<u>600</u>

In diesem Fall ist zu rechnen: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 200 / Unternehmenswert 100 = 200 %. Da die 90 %-Grenze überschritten ist, ist die Übertragung dieses Betriebs insgesamt erbschaftsteuerlich nicht begünstigt.

Über einen solchen Fall hatte nun der BFH zu entscheiden. Mit Urteil vom 13.9.2023 (Az. II R 49/21) hat dieser nun entschieden, dass

- die gesetzliche Regelung der Berechnung des 90 %-Tests dahingehend auszulegen ist, dass bei **Handelsunternehmen**, deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln in Form von Forderungen/liquiden Mitteln besteht und nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit dient, für den 90 %-Einstiegstest die betrieblich veranlassten Schulden von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen sind.

Dies sei aus systematischen und verfassungsrechtlichen Gründen geboten und widerspricht auch nicht dem Anliegen/Ziel des Gesetzgebers, durch den 90 %-Einstiegstest den Missbrauch der Begünstigung von Betriebsvermögen zu verhindern. Insoweit sei „zumindest bei typischen Handelsunternehmen“ eine den Wortlaut eingrenzende Auslegung geboten. Im vorstehenden Beispielfall wird also der 90 %-Test bestanden und die Übertragung des Betriebs ist grundsätzlich begünstigt.

Handlungsempfehlung:

Offen bleibt zum einen die Abgrenzung eines „typischen Handelsunternehmens“. Im Übrigen betrifft diese Problematik aber vielfach auch andere Unternehmen, so dass eine Anwendung dieser Rechtsprechung über den Fall von Handelsunternehmen hinaus geboten scheint. Die Reaktion der FinVerw bleibt abzuwarten.

13 EU-Mehrwertsteuervorschriften für Privatunterricht

Die EU-Mehrwertsteuervorschriften (MwStSystRL) sehen eine Steuerbefreiung für von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht von der Mehrwertsteuer vor. Die Mitgliedstaaten dürfen bei der Umsetzung dieser Regelung in nationales Recht nur weitere Bedingungen stellen, um eine korrekte und einfache Anwendung dieser Befreiung zu gewährleisten und Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch zu verhindern. Im Übrigen können sich Stpfl. unmittelbar auf die MwStSystRL berufen.

Die Europäische Kommission hat nun gegen Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet, weil das Land die EU-Vorschriften zur Befreiung von Privatunterricht von der Mehrwertsteuer gem. der MwStSystRL, wie vom EuGH klargestellt, nicht ordnungsgemäß anwendet. In Deutschland müssen Privatlehrer eine Bescheinigung vorlegen, um in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung zu kommen. Aus dieser von der zuständigen Landesbehörde auszustellenden Bescheinigung muss hervorgehen, dass die Unterrichtsleistungen auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereiten. Dieses Erfordernis steht nicht im Einklang mit dem EU-Recht in der Auslegung durch den EuGH.

Handlungsempfehlung:

Nach Möglichkeit sollte die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde eingeholt werden. Im Übrigen ist zu prüfen, ob die Umsatzsteuerbefreiung unmittelbar auf die MwStSystRL gestützt werden kann.

Für Personengesellschaften

14 **Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften zu Buchwerten möglich**

Die Regeln des Einkommensteuerrechts erlauben die buchwertneutrale – also ohne steuerliche Aufdeckung stiller Reserven – Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern u.a. aus einem Betriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft in das Vermögen der Gesellschaft sowie in das steuerliche Sonderbetriebsvermögen, zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen oder auch aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Vermögen der Gesellschaft und jeweils umgekehrt. Ausdrücklich nicht geregelt ist die Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften. Daher war die FinVerw stets davon ausgegangen, dass die Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften nicht steuerneutral erfolgen kann.

Diese strittige Frage wurde bereits im Jahr 2013 dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt. Nun hat das Gericht mit Urteil vom 28.11.2023 (Az. 2 BvL 8/13) dahingehend entschieden, dass der Ausschluss der buchwertneutralen Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften aus den Möglichkeiten, die das Einkommensteuerrecht zur buchwertneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern bietet, mit dem Grundgesetz unvereinbar ist. Solche Übertragungen sind nach dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte der gesetzlichen Vorgabe nicht zum Buchwert möglich und werden gegenüber den im Gesetz begünstigten Wirtschaftsguttransfers benachteiligt. Dies verstößt gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG. Für die Ungleichbehandlung von Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften sind keine sachlich einleuchtenden Gründe ersichtlich, die die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermögen.

Das Gericht gibt dem Gesetzgeber auf, rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine Neuregelung zu treffen. Die aktuelle gesetzliche Regelung bleibt bis zu deren Inkrafttreten mit der Maßgabe anwendbar, dass die Vorschrift auch für Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nach dem 31.12.2000 gilt.

Hinweis:

Das Gericht betont, dass eine Ungleichbehandlung nicht dadurch gerechtfertigt werden kann, dass im Einzelfall Ausweigungestaltungen die Steuermehrbelastung vermeiden können. Solche Ausweigungestaltungen könnten nur dann berücksichtigt werden, wenn das betreffende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Stpfl. bedeutet und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiko aussetzt. Auch die durch § 6b EStG eröffnete Gestaltungsoption stelle die Ungleichbehandlung nicht infrage, denn dieser Weg besteht nur bei bestimmten Wirtschaftsgütern.

Handlungsempfehlung:

In Gestaltungsfällen sollte die Reaktion des Gesetzgebers abgewartet werden. Offen ist, welche Voraussetzungen der Gesetzgeber vorgibt, so ob eine buchwertneutrale Übertragung nur bei völlig beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften möglich ist und ob Behaltefristen vorgesehen werden.

15 **Verzicht des Mitunternehmers auf unter Nennwert erworbene Forderung gegen die Gesellschaft**

Bei der Besteuerung von gewerblich tätigen Personengesellschaften (steuertechnisch: Mitunternehmerschaften) bestehen für steuerliche Zwecke besondere Bilanzierungsregeln. So werden Darlehen der Gesellschafter an die Gesellschaft steuerlich wie Eigenkapital behandelt. Steuertechnisch steht der in der Gesamthandsbilanz passivierten Verbindlichkeit der Personengesellschaft eine entsprechende Forderung des Gesellschafters in der rein für steuerliche Zwecke erstellten Sonderbilanz gegenüber. Hinsichtlich dieser beiden Positionen gilt die sog. „korrespondierende Bilanzierung“. Daraus folgt z.B., dass Verluste aus einem Verzicht auf die Forderung steuerlich erst bei Beendigung der Beteiligung an der Gesellschaft geltend gemacht werden können.

Insoweit war bislang aber in der Rechtsprechung der Fall noch nicht entschieden worden, bei dem ein Gesellschafter eine Forderung gegen die Gesellschafter unter dem Nennbetrag von einem

Dritten erwirbt und auf diese Forderung ganz oder teilweise verzichtet. Hierzu hat der BFH nun mit Urteil vom 16.11.2023 (Az. IV R 28/20) entschieden, dass wenn der Gesellschafter eine Forderung gegen die Personengesellschaft unter Nennwert erwirbt und er im Anschluss auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teil der Forderung verzichtet, dies zur Folge hat, dass im Gesamthandsbereich ein „Wegfallgewinn“, der aus der teilweisen Ausbuchung der Verbindlichkeit der Personengesellschaft resultiert, entsteht. Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen dem nicht entgegen, wie das Gericht klarstellt. Der Ertrag kann auch nicht durch die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens neutralisiert werden. Mithin hat dieser Teilverzicht des Gesellschafters steuerliche Folgen.

Handlungsempfehlung:

Dieses Ergebnis entspricht der überwiegenden Auffassung im Schrifttum, war aber umstritten und bislang nicht höchstrichterlich geklärt. Dies verdeutlicht, dass in solchen Fällen die steuerlichen Folgen sehr sorgfältig geprüft werden müssen.

16 Kein Investitionsabzugsbetrag im Hinblick auf den Erwerb eines Mitunternehmeranteils

Im Streitfall hatte der Stpfl. die Absicht, sich an einer Mitunternehmerschaft zu beteiligen, was dann auch erfolgte. Gegenstand der Mitunternehmerschaft war der Betrieb von Photovoltaik-Anlagen. Der Stpfl. beehrte nun im Hinblick auf die Absicht des Erwerbs des Mitunternehmeranteils die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags. Er argumentierte, dass der Erwerb des Mitunternehmeranteils steuerlich wie ein Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft zu werten sei und insoweit er als Gesellschafter eine begünstigte Investition tätigen würde.

Diese Sichtweise hat der BFH aber mit Urteil vom 7.12.2023 (Az. IV R 11/21) verworfen. Nach dem ausdrücklichen Wortlaut der gesetzlichen Norm kann ein Investitionsabzugsbetrag nur in Anspruch genommen werden, wenn im Rahmen der Mitunternehmerschaft eine Investition erfolgen soll, da nach der gesetzlichen Regelung die Personengesellschaft an die Stelle des Stpfl. tritt und damit nur diese die Norm in Anspruch nehmen kann. Ist die Investition aber auf der Ebene der Personengesellschaft bereits erfolgt, so kommt dafür die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags auf der Ebene eines künftigen Mitunternehmers nicht in Betracht.

Hinweis:

Jedenfalls bestätigt der BFH, dass Photovoltaik-Aufdachanlagen mit einer Unterkonstruktion zu den beweglichen Wirtschaftsgütern zählen, die grundsätzlich zur Bildung eines Investitionsabzugsbetrags geeignet sind.

17 „Earn-out-Zahlungen“ nach Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Im Zuge der Veräußerung von Unternehmen oder Gesellschaftsbeteiligungen werden häufig sog. Earn-out-Klauseln vereinbart, um einen gewissen Risikoausgleich zwischen Veräußerer und Erwerber zu erreichen. Danach wird neben einem festgelegten Kaufpreis eine zusätzliche Zahlung vorgesehen, auf deren Gewährung ein Anspruch besteht, wenn bestimmte unternehmensbezogene Zielgrößen in einem vereinbarten Zeitraum erreicht oder überschritten werden (z.B. Gewinn- oder Umsatzgrößen). In diesen Fällen erfolgt bei Erreichen der Zielgröße eine nachträgliche Kaufpreiszahlung.

Steuerlich ist die Übertragung von Mitunternehmeranteilen begünstigt. So kann – bis zu einer gewissen Höhe des Veräußerungsgewinns – ein Freibetrag gewährt werden und es kann ein ermäßigter Einkommensteuersatz auf den Veräußerungsgewinn zur Anwendung kommen. Im Hinblick auf Earn-out-Zahlungen stellt sich nun die Frage,

- wann diese zu versteuern sind, also ob sich insoweit eine nachträgliche Änderung des ursprünglich ermittelten Veräußerungsgewinns ergibt oder ob diese erst im Jahr des Zuflusses zu versteuern sind und
- ob diese an den steuerlichen Vergünstigungen für den Veräußerungsgewinn teilhaben oder im Jahr des Zuflusses der normalen Einkommensteuer unterliegen.

Hierzu hat der BFH mit Urteil vom 9.11.2023 (Az. IV R 9/21) entschieden, dass wenn im Zuge der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils eine sog. Earn-out-Klausel vereinbart wird, wonach es zur Entrichtung eines zusätzlichen Kaufpreises in Form eines variablen Entgelts kommt, wenn bestimmte unternehmensbezogene Größen überschritten werden, diese erst im Zeitpunkt des

Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu erfassen sind. Es kommt also nicht zu einer rückwirkenden Korrektur des Veräußerungsgewinns. Damit unterliegen diese Earn-out-Zahlungen im Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer; eine etwaige Steuersatzermäßigung für Veräußerungsgewinne kommt nicht zum Zuge. Der Gewerbesteuer unterliegen diese Zahlungen aber regelmäßig nicht.

Hinweis:

Offen ist die steuerliche Behandlung von solchen Earn-out-Zahlungen, die betragsmäßig bereits im Anteilskaufvertrag festgelegt sind und lediglich von dem Eintritt einer bestimmten Bedingung abhängig sind. Eine solche Konstellation war nicht Gegenstand des Streitfalles, sondern in dem entschiedenen Fall war eine variable Earn-out-Zahlung vereinbart worden. Bei betragsmäßig bereits im Anteilskaufvertrag fixierten Zahlungen wird die Ansicht vertreten, dass diese auf den Veräußerungszeitpunkt zurückwirken und mithin zu einer Änderung der Besteuerung des Veräußerungsgewinns führen. Durch die Rechtsprechung ist dieser Fall aber noch nicht geklärt worden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 **Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft**

Die steuerliche Geltendmachung von Verlusten aus Kapitalvermögen ist in mehrfacher Hinsicht beschränkt:

- Generell dürfen Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; diese mindern dann jedoch die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt. Das ist so, weil Kapitaleinkünfte im Grundsatz nicht dem normalen Einkommensteuertarif, sondern der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegen.
- Darüber hinaus dürfen Verluste aus Termingeschäften nur i.H.v. 20 000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden; die nicht verrechneten Verluste können in den Folgejahren mit Gewinnen aus Termingeschäften bzw. Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden, jedoch in jedem Folgejahr jeweils nur bis zu einer Höhe von 20 000 €

Ein solcher Fall war nun strittig.

Das FG Rheinland-Pfalz hat nun in dem Beschluss vom 5.12.2023 (Az. 1 V 1674/23) in einem Verfahren betreffend die Aussetzung der Vollziehung ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Verlustbeschränkung bei Termingeschäften gesehen. Einen sachlich rechtfertigenden Grund für die mit der Einschränkung der Verlustverrechnung verbundene verfassungswidrige Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips kann das FG nicht erkennen. Selbst wenn der Gesetzgeber solch spekulative Geschäfte besonders behandeln will, erscheint es jedenfalls nicht folgerichtig, dass spekulationsbedingte hohe Gewinne bei Zufluss voll zu versteuern sind, Verluste jährlich aber nur begrenzt und u.U. – je nach Lebenserwartung des Stpfl. – gar nicht anerkannt werden.

Handlungsempfehlung:

Eine Entscheidung im Hauptverfahren bleibt allerdings abzuwarten. In der Literatur werden jedenfalls ganz überwiegend verfassungsrechtliche Zweifel vorgebracht. Vergleichbare Fälle sollten also verfahrensrechtlich offengehalten werden.

19 **„Container-Investitionsmodelle“ steuerlich vielfach nicht erfolgreich**

In der Vergangenheit wurden viele „Container-Investitionsmodelle“ angeboten, die darauf basierten, dass der Investor Container erwarb, diese für einen festgelegten Zeitraum an den Veräußerer vermietete und nach Ablauf der Mietdauer ein Rückerwerb erfolgte. Finanziell ergab sich unter Berücksichtigung des vorgesehenen Kaufpreises aus dem Rückerwerb der Container ein Überschuss und eine vergleichsweise hohe Rendite nach Steuern. Dies basierte auf der Annahme, dass der Investor aus der Vermietung der Container Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung erzielte und die abschließende Veräußerung als privates Veräußerungsgeschäft außerhalb der für sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter geltenden einjährigen „Spekulationsfrist“ steuerlich nicht erfasst würde.

Dieses Modell hat das FG Düsseldorf mit zwei inhaltsgleichen Urteilen vom 21.12.2021 (Az. 13 K 2760/20 E und 13 K 2755/20 E) steuerlich anders eingestuft, was sich für den Investor deutlich ungünstiger darstellt. Das Gericht hat vielmehr entschieden, dass

- wenn bereits bei Aufnahme der Tätigkeit in Form der Vermietung von Containern deren Ankauf und beabsichtigter Verkauf feststeht, dass sich das zu erwartende positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem geplanten Rückverkauf vor Ablauf der Nutzungsdauer der vermieteten Wirtschaftsgüter erzielen lässt, so dass die Grenze zur privaten Vermögensverwaltung überschritten und diese Tätigkeit – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen – als Gewerbebetrieb zu qualifizieren ist. Dem stehe nicht entgegen, dass der Rückkauf vorliegend nicht bereits verbindlich vereinbart war und tatsächlich nicht wie geplant erfolgte.
- Vermietete Wirtschaftsgüter (hier: Container), die zur Weiterveräußerung bestimmt sind, stellen Umlaufvermögen dar, so dass eine gewinnmindernde Berücksichtigung von AfA bei dem Ansatz dieser Wirtschaftsgüter ausscheidet.

Ob eine solche zusammengefasste Betrachtung von Vermietung und Verkauf erfolgt, hängt von einer Würdigung der Umstände des Einzelfalls ab. Dabei kommt nach der Rechtsprechung des BFH dem im Prospekt der Fondsgesellschaft dargestellten Geschäftskonzept und der diesbezüglich in Aussicht gestellten Ergebnisprognose regelmäßig eine gewichtige Indizwirkung zu. Wird hier (auch) ein Geschäftskonzept vorgestellt, dessen Ergebnisprognose ein positives Gesamtergebnis ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses in Aussicht stellt, spricht dies regelmäßig gegen die Annahme einer einheitlichen Tätigkeit. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verwirklichung dieses Geschäftskonzepts unter Beachtung der in der Prognose gemachten Angaben, namentlich der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses, von vornherein ausgeschlossen erscheint.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidungen ist nun unter den Az. X R 4/23 und III R 35/22 die Revision beim BFH anhängig, so dass die endgültige steuerliche Würdigung noch offen ist. Vergleichbare Fälle sollten ggf. mit Hinweis auf die anhängigen Revisionsverfahren verfahrensrechtlich offengehalten werden.

Des Weiteren ist zu beachten, dass solche Container-Leasingmodelle in unterschiedlichsten Ausgestaltungen auf dem Markt als Kapitalanlage angeboten wurden. Insoweit ist die steuerliche Einstufung stets für den Einzelfall zu prüfen.

Für Hauseigentümer

20 Immobilienveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist: Steuerbefreiung wegen Eigennutzung nur in engen Grenzen

Im Privatvermögen gehaltene Immobilien können im Grundsatz nach einer zehnjährigen Haltedauer ohne steuerliche Belastung veräußert werden. Erfolgt die Veräußerung dagegen innerhalb der Spanne von zehn Jahren nach dem Erwerb, so wird ein Veräußerungsgewinn (und auch -verlust) grundsätzlich steuerlich erfasst. Insoweit gibt es aber eine wichtige Rückausnahme (welche dann wieder zu einer steuerlichen Nichterfassung führt): Ausgenommen von der Besteuerung sind auch innerhalb des Zehnjahreszeitraums Immobilien, die

- im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder
- im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Die „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ erfordert eine tatsächliche Nutzung als Wohnung vom Stpfl. selbst. Die Immobilie muss vom Stpfl. allein, mit seinen Familienangehörigen oder

gemeinsam mit einem Dritten bewohnt werden. „Eigene Wohnzwecke“ liegen nicht vor, wenn der Stpfl. die Wohnung einem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich überlässt. Allerdings gilt die unentgeltliche Überlassung an Kinder, für die ein Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag besteht, als Selbstnutzung. Dagegen stellt die Überlassung an einen getrennt lebenden Ehepartner oder an andere Angehörige (z.B. Eltern) keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar.

Diese Voraussetzung der „Selbstnutzung“ wird restriktiv ausgelegt, wie aktuelle Entscheidungen zeigen:

Nutzung durch den geschiedenen Ehegatten

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt nicht vor, wenn eine Nutzungsüberlassung (auch) an den geschiedenen Ehegatten erfolgt, wie der BFH mit Urteil vom 14.11.2023 (Az. IX R 10/22) bestätigt.

Zur endgültigen Vermögensauseinandersetzung übertrug die Kindesmutter im Rahmen der Ehescheidung auf Grund der Scheidungsfolgenvereinbarung vom xx.xx.2014 ihren Miteigentumsanteil an der Immobilie auf den Stpfl. Nach der Scheidungsfolgenvereinbarung stand der Kindesmutter jedoch das Recht zu, die Immobilie bis zum 31.12.2018 unentgeltlich zu nutzen. Mit notariellem Kaufvertrag vom xx.xx.2018 verkaufte der Stpfl. die Immobilie.

Das FA berücksichtigte in Hinblick auf die Veräußerung der Immobilie bei der Einkommensteuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2018 Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft, da der im Jahr 2014 im Rahmen der Scheidungsfolgenvereinbarung erworbene Miteigentumsanteil innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert wurde. Eine Steuerbefreiung wegen einer Eigennutzung des Stpfl. liege nicht vor. Dies bestätigte nun auch der BFH. Auch die Nutzung durch die Kinder konnte dem Stpfl. nicht als Eigennutzung zugerechnet werden, da neben den Kindern zugleich die Kindesmutter die Immobilie bewohnte. Eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ liege nur vor, wenn unterhaltsberechtigte Personen – wie Kinder – typischerweise zur Lebens- oder Wirtschaftsgemeinschaft des Stpfl. gehören. Dies sei bei dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten, die nicht mehr Teil einer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft sind, nicht der Fall.

Überlassung an (Schwieger-)Mutter

Auch bei der Nutzungsüberlassung an die (Schwieger-)Mutter des Stpfl. liegt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor, wie der BFH mit Urteil vom 14.11.2023 (Az. IX R 13/23) entschied. Das Gericht bestätigt, dass die Überlassung an nahe Angehörige keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken in diesem Sinne ist.

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Abtrennung und Veräußerung eines unbebauten Teils des Wohngrundstücks

Der Tatbestand der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken erstreckt sich nicht nur auf das Gebäude, sondern auch auf den dazugehörigen Grund und Boden. Dies findet allerdings eine Grenze, wenn von dem Grundstück ein bislang nicht bebauter Teil abgetrennt und anschließend veräußert wird, wie der BFH mit Entscheidung vom 26.9.2023 (Az. IX R 14/22) herausstellt.

In zeitlichem Zusammenhang mit Verkaufsgesprächen veranlassten die Stpfl. die Teilung ihres Grundstücks. Das Flurstück 10/1 umfasst das bestehende Wohngebäude und die restlichen Freiflächen. Mit notariell beurkundetem Vertrag aus 2019 veräußerten die Stpfl. das Flurstück 10/2. Das FA sah insoweit ein der ESt zu unterwerfendes privates Veräußerungsgeschäft.

Der BFH bestätigt die Auffassung des FA. Zwischen dem im Jahr 2014 angeschafften Flurstück 10 und dem im Streitjahr veräußerten Flurstück 10/2 besteht wirtschaftliche Teilidentität. Bei dem Flurstück 10/2 handelt es sich um eine unbebaute Teilfläche des ursprünglichen Flurstücks 10 und nicht um ein qualitativ anderes Wirtschaftsgut. Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude und dem dazugehörigen Grund und Boden entfällt, soweit von dem bisher ungeteilten Wohngrundstück ein (unbebauter) Teil abgetrennt wird. Die beiden dadurch entstandenen Grundstücke seien in Bezug auf ihre „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ jeweils getrennt zu betrachten.

Handlungsempfehlung:

Diese Rechtsprechung bestätigt, dass im Einzelfall sehr sorgfältig zu prüfen ist, ob eine Grundstücksveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist der Einkommensteuer unterliegt.

21 Veräußerungsgewinnbesteuerung: Kein anteiliger Erwerb eines zur Erbmasse gehörenden Grundstücks bei entgeltlichem Erwerb eines Miterbenanteils

In Änderung der Rechtsprechung und gegen die Ansicht der FinVerw hat der BFH nun mit Urteil vom 26.9.2023 (Az. IX R 13/22) entschieden, dass der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft nicht zur anteiligen Anschaffung eines zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks führt, was eben zur Folge hat, dass insoweit kein steuerlich zu erfassendes Veräußerungsgeschäft vorliegt, wenn dieses Grundstück alsbald veräußert wird.

Der Sachverhalt stellte sich (stark vereinfacht) wie folgt dar: Der Stpfl. war zu 52 % an einer Erbengemeinschaft beteiligt, zu deren Vermögen ein Grundstück gehörte. Er erwarb die restlichen 48 % der Erbanteile von den Miterben hinzu und veräußerte ca. drei Jahre später das Grundstück. Das FA wollte nun den anteiligen Erlös aus der Veräußerung des Grundstücks steuerlich erfassen, was der BFH dagegen ablehnte.

In dem Erwerb der Erbanteile liege kein (anteiliger) Erwerb der in der Erbengemeinschaft vorhandenen Vermögensgegenstände. Insoweit kam es in Bezug auf das in der Erbengemeinschaft gehaltene Grundstück nicht zu einer Anschaffung, so dass die drei Jahre spätere Veräußerung auch nicht innerhalb der Zehnjahresfrist erfolgte.

Handlungsempfehlung:

Damit erweitert sich der Spielraum bei Erbaueinandersetzungen. Abzuwarten bleibt allerdings die Reaktion der FinVerw auf dieses Urteil.

22 AfA-Berechnung für Gebäude bei teilweiser Schenkung

Im Streitfall „erwarb“ die Stpfl. zwei vermietete Grundstücke von ihren Eltern, aus denen diese sodann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte.

Streitig war nun die AfA-Bemessungsgrundlage für die Stpfl. bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Hierzu stellt das FG Münster mit rechtskräftiger Entscheidung vom 24.3.2023 (Az. 2 K 1801/22 E) fest, dass für die Beurteilung, ob ein Gebäude entgeltlich erworben wurde, auf die tatsächliche finanzielle bzw. wirtschaftliche Belastung des Stpfl. abzustellen ist. Fehlt es an einer solchen Belastung, z.B. weil die Eltern als Veräußerer auf die Entrichtung des Kaufpreises verzichtet oder bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages zugleich die (Rück-)Schenkungen des Kaufpreises vereinbart haben, liegen insoweit keine eigenen Anschaffungskosten der Stpfl. vor. Vorliegend handelte es sich bei dem Objekt W um einen teilentgeltlichen Erwerb und bei dem Objekt O um einen voll unentgeltlichen Erwerb. Insoweit ist nun hinsichtlich der AfA zu differenzieren:

- bei einem unentgeltlichen Erwerb führt der Erwerber die AfA-Reihe des Rechtsvorgängers fort,
- bei einem entgeltlichen Erwerb beginnt dagegen eine neue AfA-Reihe ausgehend von den Anschaffungskosten, die der Erwerber getragen hat.

Handlungsempfehlung:

Problematisch war im Streitfall, dass unmittelbar bereits im Kaufvertrag auf die Zahlung des Restkaufpreises verzichtet wurde. Wäre dies nicht der Fall gewesen, sondern hätten die Verkäufer erst im Nachhinein auf den Restkaufpreis verzichtet, so könnte dies als entgeltlicher Erwerb mit anschließender Schenkung gesehen werden, so dass sich für die Käuferin eine höhere AfA ergeben hätte. Auch ist zu beachten, dass das AfA-Volumen des unentgeltlich erworbenen Teils bereits teilweise durch den Rechtsvorgänger verbraucht ist und eine AfA somit nicht mehr über die Dauer der gesetzlichen Nutzungsdauer von Gebäuden gewährt werden kann.

23 Umfangreiche Umbaumaßnahmen in einer Gewerbeeinheit mit der Schaffung neuer Nutzungsmöglichkeiten können zu Herstellungskosten führen

Bei der Sanierung bzw. Umgestaltung von Gebäuden ist stets abzugrenzen zwischen sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen und nur über die Abschreibungen geltend zu machenden (nachträglichen) Herstellungskosten. Insoweit ist stets der Einzelfall zu würdigen. Bei Gewerbeeinheiten sind andere Maßstäbe anzulegen als bei Wohneinheiten, wie die Entscheidung des Niedersächsischen FG vom 17.3.2023 (Az. 15 K 17/21) zeigt.

Im Urteilsfall wurde das Erdgeschoss eines Geschäftshauses ursprünglich insgesamt zum Betrieb eines Lebensmittel-Supermarktes vermietet. Dann erfolgten umfangreiche Umbaumaßnahmen

mit einem Aufwand von annähernd 500 000 €. Durch die Umgestaltung entstanden Räume für eine Apotheke und eine Bäckerei mit Café. Neben den Außenmauern blieben im Wesentlichen nur die tragenden Stützen und die Rohbaudecken bzw. -böden übrig. Es wurde ein neuer Grundriss geschaffen, Wände und Toiletten wurden eingebaut. Der alte Schaufenster- und Eingangsbereich wurde durch zwei neue Eingangsbereiche und insgesamt vier neue Fenster ersetzt. In den Apothekenbereich wurde eine Lüftungsanlage eingebaut. Die Sanitäranlagen der Bäckerei enthielten eine Abluftanlage. Im gesamten Erdgeschoss wurden neue Heizkörper installiert. Apotheke und Bäckerei wurden jeweils mit einer neuen Elektro-Unterverteilung ausgestattet.

Die übrigen Mietflächen im Objekt (1. und 2. OG sowie Staffelgeschoss) waren von der Baumaßnahme nicht betroffen und vor und nach dem Umbau an verschiedene ärztliche Einzel- und Gemeinschaftspraxen vermietet. Die Mieteinnahmen aus dem Geschäftshaus stiegen daraufhin.

In diesem Fall stuft das FG die Umbaumaßnahmen als Herstellungskosten ein, weil eine Substanzvermehrung und wesentliche Verbesserungen des Gebäudes eingetreten seien. Allgemein sieht das FG Herstellungskosten in Form der wesentlichen Verbesserung eines Wirtschaftsgutes bei Nichtwohngebäuden bereits dann, wenn durch die Baumaßnahmen der Gebrauchswert (das Nutzungspotenzial) des Wirtschaftsguts nach objektiven Maßstäben im Ganzen dadurch deutlich erhöht wird, dass eine bislang nicht vorhandene Nutzungsmöglichkeit für eine andere Art der gewerblichen Nutzung geschaffen wird. Als Indiz einer erweiterten bzw. verbesserten Nutzungsmöglichkeit dient u.a. die mit der umgestalteten Fläche erzielbare Miete. Eine Standarderhöhung in mindestens drei der vier Kernbereiche der Ausstattung (Fenster, Heizung, Elektrik, Sanitäranlagen) ist bei Nichtwohngebäuden keine zwingende Voraussetzung, um das Vorliegen einer wesentlichen Verbesserung anzunehmen.

Handlungsempfehlung:

Eine Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwendungen und Herstellungskosten kann nur für den Einzelfall getroffen werden. Möglich sind im Einzelfall aber auch eine Aufteilung der Kosten. Die Abgrenzung, welche Gewerke in die einheitliche Baumaßnahme Herstellung einzubeziehen sind und welche als isolierte Erhaltungsaufwendungen anzusehen sind, bietet Verhandlungsspielraum, so dass eine sachgerechte Verständigung mit dem FA gelingen kann.

Mit freundlichen Grüßen