



## **Mandanten-Rundschreiben 02/2022**

Viertes Corona-Steuerhilfegesetz • Aktuelles zur Lohnsteuer/Lohnabrechnung • Steuerliche Betriebsaufspaltung • Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste

Sehr geehrte Damen und Herren,

in dem vorliegenden Mandanten-Rundschreiben gehen wir zunächst auf das nun im Entwurf vorliegende Vierte Corona-Steuerhilfegesetz ein. Einerseits ist über die Fortführung von Unterstützungsmaßnahmen zu berichten, etwa die degressive Abschreibung und die Home-Office-Pauschale. Andererseits werden bekannte Instrumente erneut aufgegriffen, etwa die Steuerfreiheit einer Corona-Prämie für besonders durch die Pandemie belastete Arbeitnehmer oder ein ab dem Jahr 2022 dauerhaft möglicher zweijähriger Verlustrücktrag.

Die im Koalitionsvertrag angekündigte „Investitionsprämie“ für Investitionen für Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter in den Jahren 2022 und 2023 ist in diesem Gesetzentwurf noch nicht vorgesehen.

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Viertes Corona-Steuerhilfegesetz liegt im Entwurf vor
- 2 Weitere Verlängerung der verfahrensrechtlichen Steuererleichterungen für von der Corona-Pandemie Betroffene
- 3 Für das Jahr 2007 erfolgte steuerliche Privilegierung von Gewinneinkünften gegenüber Überschusseinkünften verfassungswidrig
- 4 Keine freigebige Zuwendung bei sog. Bedarfsabfindung für den Scheidungsfall
- 5 Gemeinnützigkeit: Formelle Satzungsmaßigkeit und Vermögensbindung

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 6 Aktuelle Änderungen bei der Entgeltabrechnung
- 7 Kein Sonderausgabenabzug von Kinderbetreuungskosten in Höhe steuerfreier Arbeitgeberleistungen zur vorschulischen Kinderbetreuung
- 8 Steuerfreie Zuschläge für tatsächlich an Sonn-, Feiertagen oder zur Nachtzeit geleistete Arbeit
- 9 Stipendiatzahlungen zur Unterhaltssicherung während eines Medizinstudiums als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit
- 10 Zum Abzug von Seminarkosten als (vorweggenommene) Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben
- 11 Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen – Regelung bis zum 31.12.2019

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 12 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
- 13 Überbrückungshilfe IV für freiwillige Geschäftsschließung verlängert
- 14 Verbrauch der Steuerbegünstigung für Veräußerungsgewinne
- 15 Erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von Betriebsvermögen: Lohnsummenprüfung während der Corona-Pandemie

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 16 Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft – Änderung der Rechtsprechung

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 17 Mögliche Verfassungswidrigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 18 Übertragung von Immobilienvermögen gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen
- 19 Entschädigung für Grundstücksbeeinträchtigung bei Bebauung des Nachbargrundstücks nicht zwingend einkommensteuerpflichtig
- 20 Zurechnung von Vermietungseinkünften im Fall eines Nutzungsrechts

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Viertes Corona-Steuerhilfegesetz liegt im Entwurf vor

Das Bundeskabinett hat am 16.2.2022 den Entwurf des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes vorgelegt. Dieser geht nun in das Gesetzgebungsverfahren ein. Vorgesehen sind folgende – durchweg entlastende – Änderungen:

- Nach wie vor besteht noch die Möglichkeit zur Auszahlung einer steuerfreien „Corona-Prämie“. So sind in der Zeit vom 1.3.2020 bis zum 31.3.2022 gewährte Beihilfen und Unterstützungen in Form von Zuschüssen und Sachbezügen, welche vom Arbeitgeber auf Grund der Corona-Krise an seine Arbeitnehmer geleistet werden, bis zu einem Betrag von 1 500 € steuerfrei. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Der Betrag von 1 500 € kann insgesamt nur einmal innerhalb dieses Zeitraums in Anspruch genommen werden, die Auszahlung ist aber in mehreren Teilbeträgen möglich.

Nun wird ergänzend eine Steuerfreiheit für vom Arbeitgeber auf Grund bundes- oder landesrechtlicher Regelungen gewährter Sonderleistungen zur Anerkennung besonderer Leistungen während der Corona-Krise in bestimmten Einrichtungen eingeführt. Begünstigt sind Arbeitnehmer **insbesondere in Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen und Pflegediensten**. Insoweit können **Prämien bis zu einem Betrag von 3 000 € steuerfrei** bleiben. Dies gilt für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 18.11.2021 bis zum 31.12.2022 geleistete Zahlungen. Die Steuerbefreiung gilt entsprechend für Personen, die an den betroffenen Einrichtungen im Rahmen einer Arbeitnehmerüberlassung oder im Rahmen eines Werk- oder Dienstleistungsvertrags eingesetzt sind.

- Die Steuerbefreiung für **Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld** zur Aufstockung bis auf 80 % des Soll-Entgelts soll um drei Monate bis Ende Juni 2022 verlängert werden.
- Die bestehende Regelung zur **Home-Office-Pauschale** soll um ein Jahr bis zum 31.12.2022 verlängert werden. Insoweit bietet es sich an, bereits beginnend für Januar 2022 eine formlose Aufstellung der Tage zu erstellen, an denen die Tätigkeit ausschließlich im Home-Office ausgeübt wird. Die Pauschale beträgt für jeden Kalendertag 5 €, höchstens insgesamt 600 € im Jahr.
- Die befristete Wiedereinführung der **degressiven Abschreibung** für die Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist nach derzeitigem Gesetzesstand nur möglich gewesen für Wirtschaftsgüter, die bis zum 31.12.2021 angeschafft oder hergestellt worden sind. Diese Regelung soll nun um ein Jahr verlängert werden, also für Anschaffungen/Herstellungen bis zum 31.12.2022 gelten.

#### **Hinweis:**

Nach dem Koalitionsvertrag sollen Investitionen für Klimaschutz und in digitale Wirtschaftsgüter in den Jahren 2022 und 2023 durch eine „Investitionsprämie“ gefördert werden. Gesprochen wird auch von einer „Superabschreibung“. Dieses Vorhaben wird nach derzeitigem Stand nicht Inhalt des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes sein, sondern soll in einem separaten Gesetzgebungsverfahren umgesetzt werden. Insoweit bleibt auch die genaue Ausgestaltung noch offen. Nach wie vor besteht allerdings auch aktuell die Möglichkeit – auf Grund der Anweisung der FinVerw – bei bestimmter EDV-Hard- und Software die Nutzungsdauer mit einem Jahr anzusetzen und damit eine „Sofortabschreibung“ zu bewirken, also die Anschaffungskosten unmittelbar steuermindernd geltend zu machen.

- Die Möglichkeit, steuerliche Verluste mit Gewinnen früherer Jahre zu verrechnen und damit unmittelbar steuerlich geltend zu machen (sog. **Verlustrücktrag**) wird erweitert. Die aktuell schon geltenden, erhöhten Werte für den Verlustrücktrag von 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € bei Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer sollen auch für Verluste in 2022 und in 2023 Bestand haben. Der Verlustrücktrag wird darüber hinaus ab 2022 dauerhaft auf zwei Jahre ausgeweitet und erfolgt in die unmittelbar vorangegangenen beiden Jahre. Das heißt, Verluste

des Jahres 2022 können sowohl in das Jahr 2021 als auch in das Jahr 2020 zurückgetragen werden. Damit werden die steuerlichen Entlastungen bei kurzfristigen Verlustphasen deutlich ausgedehnt. Für im Jahr 2021 entstandene Verluste soll es aber bei dem einjährigen Verlustrücktrag, also nur in das Jahr 2020, verbleiben.

Die Erweiterung des Verlustrücktrags soll gleichermaßen für die Körperschaftsteuer gelten, sie kommen also auch Kapitalgesellschaften wie der GmbH zu Gute.

**Hinweis:**

Generell entfaltet der Verlustrücktrag nur und insoweit steuerliche Wirkung, als in dem Rücktragsjahr ausreichende positive steuerliche Einkünfte erwirtschaftet worden sind. Dies muss individuell geprüft werden.

- Die **Frist zur Abgabe der Steuererklärungen** soll erneut verlängert werden. Vorgesehen sind folgende Abgabefristen:

Steuerjahr	beratene Stpfl.	nicht beratene Stpfl.
2020	31.8.2022 (statt: 31.5.2022)	31.10.2021
2021	30.6.2023 (statt: 28.2.2023)	30.9.2022 (statt: 31.7.2022)
2022	30.4.2024 (statt: 29.2.2024)	31.8.2023 (statt: 31.7.2023)

(Erweiterte Fristen gelten bei best. Land- und Forstwirten.)

Entsprechend werden auch die Fristen angepasst, innerhalb derer eine nachträgliche **Anpassung der Vorauszahlungen** erfolgen kann. Damit bleibt länger Zeit, um die Vorauszahlungen auf Antrag des Stpfl. an geringere Einkünfte anzupassen oder auch zur Vermeidung hoher Nachzahlungen Vorauszahlungen zu erhöhen.

**Hinweis:**

Zu beachten ist, dass es im weiteren Gesetzgebungsverfahren noch zu Änderungen kommen kann.

**2 Weitere Verlängerung der verfahrensrechtlichen Steuererleichterungen für von der Corona-Pandemie Betroffene**

Die verfahrensrechtlichen Steuererleichterungen für von der Corona-Pandemie Betroffene sind mit Schreiben des BMF vom 31.1.2022 (Az. IV A 3 – S 0336/20/10001 :047) erneut verlängert worden:

- **Steuerstundungen** können nachweislich negativ betroffene Stpfl. nunmehr bis zum 31.3.2022 unter Darlegung ihrer Verhältnisse für bis zum 31.3.2022 fällige Steuern beantragen. Die Stundungen sind längstens bis zum 30.6.2022 zu gewähren, über diesen Termin hinaus bis zum 30.9.2022 bei Ratenzahlung.
- Die Finanzämter sollen von **Vollstreckungsmaßnahmen** im vereinfachten Verfahren absehen, wenn ihnen bis zum 31.3.2022 auf Grund einer Mitteilung des Vollstreckungsschuldners bekannt wird, dass dieser nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen ist; bis zum 30.6.2022 soll dann von Vollstreckungsmaßnahmen für die bis zum 31.3.2022 fälligen Steuern abgesehen werden. Säumniszuschläge sollen erlassen werden.
- Bei der **Anpassung von Vorauszahlungen im vereinfachten Verfahren** bleibt es bei den bisherigen Fristen, d.h. die Betroffenen können bis zum 30.6.2022 die Herabsetzung der Vorauszahlungen zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer für das Jahr 2021 und 2022 im vereinfachten Verfahren beantragen.

**Handlungsempfehlung:**

Stets ist Voraussetzung, dass der Stpfl. von der Corona-Pandemie „nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen ist“. Der Stpfl. sollte rechtzeitig an die FinVerw herantreten und diese Voraussetzung darlegen.

### 3 Für das Jahr 2007 erfolgte steuerliche Privilegierung von Gewinneinkünften gegenüber Überschusseinkünften verfassungswidrig

Begrenzt auf das Jahr 2007 erfolgte für Gewinneinkünfte, also Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Tätigkeit (vor allem Freiberufler) eine Begrenzung des Einkommensteuerspitzenatzes auf 42 %, wohingegen andere Einkünfte ab 250 000 € bzw. 500 000 € bei Zusammenveranlagung mit bis zu 45 % belastet wurden. Das Bundesverfassungsgericht hat nun mit Beschluss vom 8.12.2021 (Az. 2 BvL 1/13) entschieden, dass diese auf Gewinneinkünfte beschränkte Begrenzung des Einkommensteuertarifs mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar ist. Die Vorschriften bewirken eine nicht gerechtfertigte Begünstigung von Gewinneinkünften gegenüber den Überschusseinkünften. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2022 rückwirkend für das Veranlagungsjahr 2007 eine Neuregelung zu treffen.

Gegen diese Regelung hatte sich ein Stpfl. gewandt, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. mehr als 1,5 Mio. € erzielte. Insoweit berücksichtigte das Finanzamt bei der Einkommensteuerfestsetzung den Spitzensteuersatz von 45 % (bei Zusammenveranlagung). Mit ihrer nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage vor dem Finanzgericht haben die Stpfl. geltend gemacht, die Benachteiligung der Überschusseinkünfte gegenüber den Gewinneinkünften verstoße gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Das Finanzgericht Düsseldorf hatte das Verfahren ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob eine auf Gewinneinkünfte beschränkte Begrenzung des Einkommensteuertarifs für das Jahr 2007 mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Das Bundesverfassungsgericht gibt nun dem Stpfl. Recht. Der Gesetzgeber muss bis spätestens 31.12.2022 eine Neuregelung schaffen.

#### Hinweis:

Abzuwarten ist, wie der Gesetzgeber reagiert. Eine rückwirkende Erhöhung des Steuersatzes für betriebliche Gewinne dürfte nicht zulässig und durchsetzbar sein. Mithin dürfte nur die Möglichkeit bestehen, die „Reichensteuer“-Differenz von drei Prozentpunkten rückwirkend zu beseitigen. Offen ist allerdings, ob hiervon dann alle Betroffenen profitieren oder nur solche Stpfl., die die Steuerfestsetzung für 2007 verfahrensrechtlich offengehalten haben.

### 4 Keine freigebige Zuwendung bei sog. Bedarfsabfindung für den Scheidungsfall

Im Streit stand die Frage zur Entscheidung, ob eine mit der Eheschließung vereinbarte Zahlung für den Fall der späteren Ehescheidung, die aber erst zum Zeitpunkt der Ehescheidung zu leisten ist („**Bedarfsabfindung**“), der Schenkungsteuer unterliegt. Das Finanzamt sah insoweit eine freigebige Zuwendung und erhob Schenkungsteuer. Dem widersprach nun der BFH mit Urteil vom 1.9.2021 (Az. II R 40/19).

Im Streitfall schloss die Stpfl. anlässlich ihrer Eheschließung mit ihrem früheren Ehemann in 1998 einen notariell beurkundeten Ehevertrag, in dem u.a. der gesetzliche Versorgungsausgleich zugunsten einer Kapitalversicherung mit Rentenwahlrecht ausgeschlossen und der nacheheliche Unterhalt begrenzt wurde. Es wurde der Güterstand der Gütertrennung vereinbart. Der Stpfl. wurde ein indexierter Zahlungsanspruch „im Falle der Scheidung“ eingeräumt. Dieser Zahlungsanspruch sollte bei einem Bestand der Ehe von 15 vollen Jahren x DM betragen; bei der Ehescheidung vor Ablauf dieser Frist sollte sich der Betrag „pro rata temporis“ vermindern. Die in 1998 geschlossene Ehe wurde in 2014 geschieden. Der Ehemann zahlte an die Stpfl. in Vollzug der getroffenen Vereinbarung in 2014 einen Betrag von x EUR.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die Leistung nicht den Besteuerungstatbestand einer freigebigen Zuwendung erfüllt und damit **nicht der Schenkungsteuer unterliegt**. In der bisherigen Rechtsprechung ist geklärt, dass die Zahlung einer „Pauschalabfindung“ unter Preisgabe eines (möglicherweise) künftig entstehenden Zugewinnausgleichsanspruchs vor Eingehung der Ehe als freigebige Zuwendung der Schenkungsteuer unterliegt. Vor Beginn der Ehe ist ungewiss, ob und wann die Ehe wieder geschieden oder die Zugewinnngemeinschaft aus anderen Gründen beendet wird. Bis zur Entstehung des Anspruchs auf Zugewinnausgleich können sich zudem noch gravierende Veränderungen ergeben. Die Zugewinnausgleichsforderung kann in der Person des Zuwendungsempfängers entweder überhaupt nicht oder nicht in der im Zeitpunkt der Zuwendung erwarteten Höhe entstehen oder der Zuwendungsempfänger umgekehrt sogar selbst Schuldner einer Zugewinnausgleichsforderung werden.

Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die zukünftigen Eheleute die Rechtsfolgen ihrer Eheschließung – abweichend von den gesetzlichen Leitbildern – umfassend individuell regeln und für den Fall der Beendigung der Ehe, z.B. durch Scheidung, Zahlungen eines Ehepartners an den anderen in einer bestimmten Höhe vorsehen, die erst zu diesem Zeitpunkt zu leisten sind („Bedarfsabfindung“). Bei einer „Bedarfsabfindung“ geht der zahlungsverpflichtete Ehegatte davon aus, dass die Ehe zumindest für eine gewisse Zeit Bestand hat und während dieser Ehezeit verschiedene „Leistungen“ des anderen Ehegatten, wie bspw. Kindererziehung, erbracht werden, die durch die vereinbarte Zahlung pauschal abgegolten werden sollen. Der Tatbestand der Schenkung scheidet zudem auch am fehlenden subjektiven Willen zur Freigebigkeit. Der Vertrag mit der Stpfl. einschließlich der Abfindungszahlung diene aus Sicht des Ehemannes dazu, das eigene Vermögen vor unwägbaren finanziellen Verpflichtungen infolge einer Scheidung zu schützen. Der Vermögenshingabe stand somit eine Gegenleistung gegenüber.

**Hinweis:**

Dies zeigt Möglichkeiten auf, wie derartige ehevertragliche Regelungen steuergünstig getroffen werden können. Allerdings sind stets die individuellen Vereinbarungen sorgfältig zu prüfen bzw. auszugestalten. Insofern ist stets fachlicher Rat einzuholen.

## 5 Gemeinnützigkeit: Formelle Satzungsmäßigkeit und Vermögensbindung

Immer wieder steht die Gemeinnützigkeit von Vereinen oder besonderen Zwecken dienenden Kapitalgesellschaften in Frage. Dabei ist aber vielfach nicht unbedingt das tatsächliche Handeln der Körperschaft problematisch, sondern die Gemeinnützigkeit scheidet bereits an den formalen Anforderungen an die Vereinssatzung oder den Gesellschaftsvertrag. Die Abgabenordnung enthält insoweit genaue Vorgaben, die in der Satzung zwingend einzuhalten sind. Insbesondere gibt der Gesetzgeber den betroffenen Stpfl. Musterformulierungen an die Hand, die möglichst wörtlich in die Satzung übernommen werden sollten.

Im jüngst mit Urteil vom 26.8.2021 (Az. V R 11/20) vom BFH entschiedenen Fall genügte die Satzung nicht dem Grundsatz der satzungsmäßigen Vermögensbindung, da sie keine ausdrückliche Regelung für den Wegfall des bisherigen Zwecks der Körperschaft enthielt.

**Handlungsempfehlung:**

Nicht nur bei Vereinsneugründungen, sondern auch bei bestehenden Vereinen sollte regelmäßig eine Überprüfung der Satzung vor dem Hintergrund der steuerlichen Anforderungen erfolgen.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

## 6 Aktuelle Änderungen bei der Entgeltabrechnung

Bei den Entgeltabrechnungen sind aktuelle Entwicklungen zu berücksichtigen, welche insbesondere auf der Beratung der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung im November 2021 beruhen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- **Zusätzlichkeitserfordernis:** Gutscheine und Geldkarten dürfen nur dann als Sachbezug im Rahmen der Freigrenze von 50,00 € pro Monat steuerfrei abgerechnet werden, wenn sie „zusätzlich“ zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Die seit dem Jahr 2020 steuergesetzlich definierten Kriterien des Merkmals „zusätzlich“ werden ab 2022 auch auf die Sozialversicherung übertragen. Allerdings wird auch darauf hingewiesen, dass die steuerliche Einstufung nicht bindend ist, so „zum Beispiel auf Grund einer fragwürdigen oder offensichtlich fehlerhaften Anrufungsauskunft“ – so die Ausführungen der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung.
- **Auslaufen der Übergangsregelung bei Gutscheinen:** Die Abgrenzung zwischen Bar- und Sachlohn wurde steuerlich neu definiert. Unter Sachlohn (und damit unter die monatliche 50 €-Freigrenze fallend) werden nur noch Gutscheine und Geldkarten gefasst, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und die Kriterien des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes (ZAG) erfüllen. Insoweit gewährte die FinVerw eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2021, die auch für das Beitragsrecht galt. Ab dem 1.1.2022 ist

diese Übergangsregelung nicht mehr anwendbar. Gutscheine und Geldkarten müssen, um steuer- und beitragsfrei belassen werden zu dürfen, nunmehr das Zusätzlichkeitserfordernis (siehe vorstehend) und die Voraussetzungen des ZAG erfüllen. Ansonsten besteht Steuer- und Beitragspflicht, und zwar auch dann, wenn die Freigrenze von 50,00 € pro Monat nicht überschritten wird.

- **Beschäftigte Altersrentner:** Bezieher einer Altersrente sind in der Arbeitslosenversicherung erst dann versicherungsfrei, wenn sie unabhängig von einem tatsächlichen Rentenbezug die rentenrechtliche Regelaltersgrenze erreicht haben. Trotz bestehender Arbeitslosenversicherungsfreiheit hat der Arbeitgeber seinen Beitragsanteil zu entrichten. Die Pflicht zur Zahlung des Arbeitgeberanteils war für die Jahre 2017 bis 2021 ausgesetzt. Diese Sonderregelung ist nun ausgelaufen, so dass die Beitragspflicht des Arbeitgebers seit dem 1.1.2022 wieder besteht. Dies gilt auch für bestehende Arbeitsverhältnisse.

**Hinweis:**

Bezieher einer vollen Erwerbsminderungsrente sind arbeitslosenversicherungsfrei und in diesem Fall zahlt auch der Arbeitgeber keine Beiträge.

- **Zuschusspflicht des Arbeitgebers bei Entgeltumwandlung in der betrieblichen Altersversorgung:** Seit 2019 ist gesetzlich festgelegt, dass Arbeitgeber bei neuen Zusagen für die Entgeltumwandlung, die in den Durchführungswegen Direktversicherung, Pensionskasse oder Pensionsfonds realisiert werden, diese mit bis zu 15 % des umgewandelten Entgelts bezuschussen müssen, soweit der Arbeitgeber durch die Entgeltumwandlung Sozialversicherungsbeiträge einspart. Diese Verpflichtung zur Zuschusszahlung gilt seit dem 1.1.2022 auch für Altfälle, d.h. für Entgeltumwandlungsvereinbarungen, die vor dem 1.1.2019 abgeschlossen wurden. Mithin ist der Arbeitgeberzuschuss zur betrieblichen Altersversorgung ab 2022 generell verpflichtend, soweit der Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge einspart oder die Zuschusspflicht nicht in einem für das Arbeitsverhältnis geltenden Tarifvertrag abgedungen ist.

**Hinweis:**

Um die Sozialversicherungsersparnis zu ermitteln, muss der Arbeitgeberanteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag zur gesetzlichen Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung zu Grunde gelegt werden. Maßgeblicher Zeitraum für die Beurteilung der Sozialversicherungsersparnis ist nach Ansicht der Sozialversicherungsträger der Monat, in dem der Beitragsanspruch entsteht; mithin ist eine monatliche Betrachtung vorzunehmen.

**Handlungsempfehlung:**

Bei Bestandsverträgen muss nun entweder der Leistungsbeitrag des Arbeitnehmers um den Zuschuss des Arbeitgebers gemindert werden, oder der Zuschuss des Arbeitgebers wird als zusätzlicher Beitrag gezahlt, wobei dann abzuklären ist, ob dies in dem bestehenden Vorsorgevertrag möglich ist. Insoweit bedarf es stets der Abstimmung mit dem Mitarbeiter.

- **Neue Beitragssätze der Minijobzentrale:** Ab dem 1.1.2022 beträgt der Satz für die Umlage 1 0,9 % (bis 31.12.2021: 1,0 %) und für die Umlage 2 nun 0,29 % (bis 31.12.2021: 0,39 %).
- **Elektronische Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung (eAU):** Bereits seit dem 1.10.2021 übermitteln die Arztpraxen – soweit die Technik schon einsatzbereit ist – die Arbeitsunfähigkeitsdaten unter Angabe der Diagnosen unmittelbar elektronisch („eAU-Verfahren“) an die jeweils zuständige Krankenkasse. Allerdings erhalten die Versicherten bis zum 30.6.2022 weiterhin eine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung in Papierform („Gelber Schein“), die wie bisher an den jeweiligen Arbeitgeber auszuhändigen ist. Die Arbeitgeber werden ab dem 1.7.2022 verbindlich in das elektronische Verfahren einbezogen. Gesetzlich ist hierfür vorgesehen, dass sie die erforderlichen AU-Daten elektronisch bei den Krankenkassen abrufen können. Der Abruf erfolgt über das Entgeltabrechnungsprogramm oder ein entsprechendes Zeiterfassungssystem. Das neue Abrufverfahren kann grds. bereits ab 1.1.2022 genutzt werden.

**Hinweis:**

Die arbeitsrechtliche Verpflichtung der Arbeitnehmer, ihrem Arbeitgeber die Arbeitsunfähigkeit unverzüglich anzuzeigen, besteht aktuell noch. Dies gilt auch für die sog. Dreitageregulierung, wonach Arbeitnehmer bis zur Dauer von drei Tagen ohne Nachweis einer ärztlichen Bescheinigung der Arbeit fernbleiben dürfen. Dies ändert sich aber zum 1.7.2022: Danach müssen Arbeitnehmer, die Mitglied einer gesetzlichen Krankenkasse sind, dem Arbeitgeber keine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung – sofern diese erforderlich ist, da die Arbeitsunfähigkeit länger als drei Kalendertage besteht – mehr vorlegen. Es genügt,

dass sich diese Arbeitnehmer eine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung vom Arzt aushändigen lassen, die das Bestehen einer Arbeitsunfähigkeit sowie deren voraussichtliche Dauer feststellt.

- **Elektronische Entgeltunterlagen:** Seit dem 1.1.2022 haben sowohl die verantwortlichen Stellen als auch die Beschäftigten ihre Belege, Nachweise oder Bescheide dem Arbeitgeber in elektronischer Form zu übermitteln, der sie elektronisch aufzubewahren und zu Prüfzwecken elektronisch zu erfassen und lesbar zu machen hat. Damit besteht eine Verpflichtung zur Führung elektronischer Unterlagen für Zwecke der Sozialversicherung (Entgeltabrechnung). Insoweit besteht allerdings eine Übergangsfrist: Bis zum 31.12.2026 kann sich der Arbeitgeber von der Führung elektronischer Unterlagen auf Antrag bei dem für ihn zuständigen Prüfdienst der Deutschen Rentenversicherung befreien lassen.

## **7 Kein Sonderausgabenabzug von Kinderbetreuungskosten in Höhe steuerfreier Arbeitgeberleistungen zur vorschulischen Kinderbetreuung**

Kinderbetreuungskosten können als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden, und zwar

- zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4 000 € je Kind, für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindes,
- welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat
- oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außer Stande ist, sich selbst zu unterhalten.

Dies betrifft insbes. Kosten für die Betreuung von Kindern in Kindertagesstätten oder bei Tagesmüttern o.ä. Nicht begünstigt sind dagegen Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen.

### **Hinweis:**

Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist weiterhin, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

Andererseits sind Leistungen des Arbeitgebers (Bar- und Sachleistungen) zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen steuerfrei, sofern sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

In diesem Zusammenhang hat der BFH mit Urteil vom 1.9.2021 (Az. III R 54/20) klargestellt, dass der Sonderausgabenabzug insoweit ausscheidet, als der Arbeitgeber steuerfreie Leistungen zur vorschulischen Kinderbetreuung erbringt. Der Abzug von Sonderausgaben setzt Aufwendungen voraus, durch die der Stpfl. tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet wird. Durch die Leistungen des Arbeitgebers entfällt folglich eine derartige Belastung.

### **Handlungsempfehlung:**

Insoweit muss bei der Steuererklärung eine Kürzung der als Sonderausgaben geltend gemachten Kinderbetreuungskosten erfolgen.

## **8 Steuerfreie Zuschläge für tatsächlich an Sonn-, Feiertagen oder zur Nachtzeit geleistete Arbeit**

Der BFH hat mit Urteil vom 16.12.2021 (Az. VI R 28/19) den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschlägen erweitert ausgelegt. Im Kern gilt:

- Tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist jede zu den begünstigten Zeiten tatsächlich im Arbeitgeberinteresse ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers, für die er einen Anspruch auf Grundlohn hat.
- Die arbeitszeitrechtliche Einordnung der Tätigkeit nach dem Arbeitszeitgesetz ist für die Auslegung des Begriffs der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit i.S. dieser Steuerbefreiung ohne Bedeutung.
- Eine konkret (individuell) belastende Tätigkeit des Arbeitnehmers verlangt die gesetzliche Regelung für die Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschlägen nicht.



Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer eine grundlohnbewehrte Tätigkeit tatsächlich zu den begünstigten Zeiten ausübt.

Im Urteilsfall ging es um Profifußballspieler und deren Betreuer, die Zeiten der Hin- und Rückfahrt im Mannschaftsbus verbrachten. Das Finanzamt lehnte insoweit die Gewährung steuerfreier Zuschläge ab, da die Zeiten nicht mit belastenden Tätigkeiten verbunden seien (bloßer Zeitaufwand im Mannschaftsbus).

Diese Argumentation verwarf das Gericht. Zur tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zählt nicht nur die eigentliche, arbeitsvertraglich geschuldete (Berufs-)Tätigkeit des Arbeitnehmers, sondern auch jede vom Arbeitgeber zu den begünstigten Zeiten verlangte sonstige Tätigkeit oder Maßnahme, die mit der eigentlichen Tätigkeit des Arbeitnehmers oder der Art und Weise ihrer Erbringung unmittelbar zusammenhängt. Ohne Bedeutung für die Auslegung des Begriffs der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist hingegen die arbeitszeitrechtliche Einordnung der Tätigkeit nach dem Arbeitszeitgesetz. Vorliegend wurden die streitbefangenen Zuschläge (zweckbestimmt) für tatsächlich an Sonn- und Feiertagen und zur Nachtzeit geleistete Arbeit gezahlt. Denn Spieler und Betreuer haben die Zuschläge nur erhalten, wenn und soweit sie an den Reisen zu den Auswärtsspielen teilgenommen haben. Dies gilt entgegen der Auffassung des Finanzamtes auch, soweit die Zuschläge auf „passive“ Fahrzeiten im Mannschaftsbus entfallen. Unerheblich ist diesbezüglich, ob sich die Reisezeiten im Mannschaftsbus für Spieler und Betreuer vorliegend als individuell belastende Tätigkeit darstellen.

#### **Hinweis:**

Die Steuerfreiheit setzt voraus, dass neben dem Grundlohn tatsächlich ein Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt wird. Die geleisteten Zahlungen müssen eindeutig von dem arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn abgrenzbar sein. Auch kommt die Steuerfreiheit nur für tatsächlich geleistete Arbeit in Betracht. Daher ist die tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit grds. im Einzelfall nachzuweisen. Mithin müssen Arbeitszeitaufzeichnungen vorliegen.

## **9 Stipendiatszahlungen zur Unterhaltssicherung während eines Medizinstudiums als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit**

Die steuerliche Behandlung von Stipendiatszahlungen insbesondere zur Unterstützung von Studierenden oder auch jungen Wissenschaftlern hängt maßgeblich von der jeweiligen Vereinbarung ab. Die Stipendiatszahlungen können steuerlich ganz unbeachtlich, aber ggf. auch steuerlich relevant sein, dann aber ggf. auch wiederum steuerfrei gestellt sein. Aktuell hatte das FG München über einen solchen Fall zu entscheiden. Im Urteilsfall kommt das Gericht (Urteil v. 3.12.2021, Az. 13 K 1971/20) zu dem Ergebnis, dass Zahlungen, die eine Klinik auf Grund eines Stipendiums zur Sicherung des Unterhalts eines Studenten während dessen Medizinstudium leistet, sich als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit qualifizieren können. Damit entscheidet das Gericht entgegen der Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. v. 23.7.2018.

Im Urteilsfall verfügte der Stpfl. über eine abgeschlossene Berufsausbildung als Krankenpfleger und studierte seit dem 2.9.2016 an einer Universität in Ungarn allgemeine Humanmedizin. Wegen der Gewährung eines Stipendiums hatte der Stpfl. mit dem Klinikum X am 3.8.2017 einen Vertrag über Studienbeihilfe im Rahmen eines Förderprogramms „Klinikstudent“ geschlossen. Dem Stpfl. wurde eine monatliche feste Studienbeihilfe längstens bis zum 12. Semester zugesagt. Im Gegenzug verpflichtete sich der Stpfl. für die Dauer von mind. drei Jahren nach Abschluss des Medizinstudiums eine Weiterbildungsstelle beim Klinikum X anzutreten. Im Gegenzug verpflichtete sich das Klinikum neben weiteren Absprachen (s.u.), dem Stpfl. eine Assistenzstelle auf Grundlage des gültigen Tarifvertrages für Ärztinnen und Ärzte anzubieten.

In beiden Streitjahren erhielt der Stpfl. neben den Zahlungen auf Grund des Stipendiums auch Einkünfte wegen eines geringfügigen Arbeitsverhältnisses am Klinikum X. Für die Streitjahre erklärte der Stpfl. Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Medizinstudium im Ausland und vertrat unter Hinweis auf die Rundverfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. vom 23.7.2018 die Auffassung, die Zahlungen auf Grund des Stipendiums seien nicht steuerbar. Das Finanzamt qualifizierte die Stipendiatszahlungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Das Finanzgericht bestätigt die Steuerbarkeit der Stipendiatszahlungen. Im Streitfall hält das Gericht insbesondere für entscheidend, dass nach Gestaltung des Vertrags über die Studienbeihilfe bereits während des Studiums eine Eingliederung des Stpfl. in den Betrieb des

Förderers angelegt war, auch wenn die Eingliederung nicht im Sinne einer verbindlichen Einklagbarkeit durch den Förderer ausgestaltet war. So begleitete ein ärztlicher Mentor den Stpfl. während des Studiums und es wurde erwartet, dass die abzuleistenden Praktika beim Förderer erfolgten.

Ebenso wurde mit dem Fördervertrag auch ein konkreter Veranlassungszusammenhang des Stipendiums mit einer Entlohnung der künftig vorgesehenen Beschäftigung als Arzt auf einer Weiterbildungsstelle begründet. Der Vertrag ist – anders als das sog. „Thüringen Stipendium“ – nicht lediglich darauf ausgerichtet, auf die Willensbildung des Stpfl. einzuwirken, damit dieser nach Abschluss seiner Ausbildung eine Beschäftigung beim Förderer auf einer Weiterbildungsstelle eingehen werde. Vielmehr wurde der Behalt der Stipendiatszahlungen auflösend bedingt an eine tatsächliche dreijährige Arbeitsleistung auf einer Weiterbildungsstelle beim Förderer geknüpft. Die Stipendiatszahlungen erwiesen sich als teilweise Vorleistungen auf eine künftige Arbeitnehmertätigkeit beim Förderer, die im Rahmen der Assistenzarztstelle zu verdienen waren.

**Hinweis:**

Letztlich bleibt eine allgemeine Beantwortung der Frage der Steuerbarkeit von Stipendiatszahlungen offen. Stets ist der jeweilige Einzelfall sorgfältig zu würdigen. Deutlich muss aber gesehen werden, dass nicht stets von einer Nichtsteuerbarkeit ausgegangen werden kann.

**10 Zum Abzug von Seminarkosten als (vorweggenommene) Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben**

Kosten für beruflich bzw. betrieblich veranlasste Fortbildungen/Seminare können grundsätzlich steuerlich geltend gemacht werden. Grenzen findet dies allerdings dann, wenn der Seminarinhalt auch einen Bezug zur persönlichen Lebensführung hat, denn dann kann der berufliche/betriebliche Zusammenhang ggf. nicht mehr gegeben sein. Der Umstand, dass die in den Seminaren erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten dazu nützlich sein mögen, (irgendwelche) steuerpflichtigen Einkünfte zu erzielen, reicht nicht aus. Insbesondere gilt, dass dann, wenn die Seminare persönlichkeitsbildenden Charakter haben, ein steuerlicher Abzug der Kosten nur dann möglich ist, wenn die Veranstaltungen auf die spezifische berufliche/betriebliche Situation des Stpfl. zugeschnitten sind. Dies setze regelmäßig einen homogenen Teilnehmerkreis voraus.

Diese Grundsätze hat das FG Düsseldorf jüngst mit Urteil vom 15.12.2021 (Az. 10 K 2085/17 E) herausgestellt. Im Streitfall war der Stpfl. Diplom-Ingenieur (FH) und zuletzt in verantwortlicher Position im IT-Bereich nichtselbständig tätig. Nachdem ihm sein Arbeitgeber gekündigt hatte, besuchte der Stpfl. diverse Seminare, für die ihm Aufwendungen i.H.v. 6 176 € (2013) bzw. 27 076 € (2014) entstanden. Es handelte sich hierbei im Wesentlichen um Veranstaltungen, welche damit beworben wurden, die Teilnehmer durch Veränderung der inneren Einstellungen/des äußeren Auftretens sowie durch Vermittlung bestimmter Erfolgsmodelle und Techniken dazu zu befähigen, möglichst schnell, dauerhaft und mühelos finanziell erfolgreich zu sein. Zudem nahm der Stpfl. an „Online Coaching“-Kursen des gleichen Veranstalters teil und besuchte Schulungen zum Thema „Foreign Exchange Trading“ (Devisenhandel). In der Einkommensteuererklärung 2013 wurden die Aufwendungen – erfolglos – als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erklärt und für 2014 machte der Stpfl. die Aufwendungen als vorweggenommene Betriebsausgaben für eine im Mai 2016 begonnene selbständige IT-Beratungstätigkeit für die Fa. Y steuermindernd geltend.

Das Gericht lehnt für das Streitjahr 2014 den steuerlichen Abzug der Kosten ab.

Vorliegend fehlten bereits objektive Anhaltspunkte, die den Schluss zuließen, dass der Stpfl. schon in 2014 die feste Absicht hatte, eine Tätigkeit als selbständiger IT-Berater aufzunehmen. Mit der Suche entsprechender Aufträge wurde nicht begonnen. Auch aus der ursprünglich eingereichten Steuererklärung war nicht zu erkennen, dass eine selbständige Tätigkeit aufgenommen werden sollte.

Zudem sei ein hinreichender Zusammenhang zwischen den Inhalten der Seminare und der späteren Beratungstätigkeit nicht erkennbar. Aufwendungen, die den Beruf oder die Tätigkeit des Stpfl. fördern und gleichzeitig der Lebensführung dienen, sind nach ständiger Rechtsprechung nur dann steuerlich abziehbar, wenn die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt, private Gesichtspunkte also keine oder nur eine untergeordnete Rolle spielen. Aufwendungen für einen

Lehrgang sind nur dann steuerlich abziehbar, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der ausgeübten beruflichen/betrieblichen Tätigkeit besteht. Für die Entscheidung, ob Aufwendungen für einen Lehrgang, der die Persönlichkeitsbildung zum Gegenstand hat, beruflich/betrieblich veranlasst sind, kommt es darauf an, ob der Lehrgang primär auf die spezifischen Bedürfnisse der vom Stpfl. ausgeübten Erwerbstätigkeit ausgerichtet ist. Indizien bilden hierbei die Lehrinhalte und ihre konkrete Anwendung in der beruflichen/betrieblichen Tätigkeit, der Ablauf des Lehrgangs sowie der teilnehmende Personenkreis. Im Streitfall war der Erwerbszusammenhang für die besuchten Seminare offensichtlich nicht gegeben.

**Handlungsempfehlung:**

Die Geltendmachung von Kosten für Seminare, die nicht unmittelbar der Berufstätigkeit zugeordnet werden können, bedarf einer sorgfältigen Dokumentation des beruflichen/betrieblichen Bezugs durch Dokumentation der Seminarinhalte, Teilnehmer und Seminarzielsetzung.

## **11 Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen – Regelung bis zum 31.12.2019**

Zahlreiche Steuerbefreiungen und Lohnsteuerpauschalierungsmöglichkeiten sind davon abhängig, dass der betroffene Arbeitslohn zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Nach der Rechtsprechung (BFH v. 1.8.2019, Az. VI R 32/18) war – entgegen der damaligen Verwaltungsauffassung – die Zusätzlichkeitsvoraussetzung auch erfüllt, wenn der verwendungsfreie Arbeitslohn zugunsten verwendungs- oder zweckgebundener Leistungen des Arbeitgebers arbeitsrechtlich wirksam herabgesetzt wird (sog. Lohnformwechsel). Diese Rechtsprechung hatte die FinVerw über den entschiedenen Fall hinaus nicht angewandt und darüber hinaus erfolgte mit Wirkung ab dem 1.1.2020 eine gesetzliche Festschreibung der damaligen Finanzverwaltungsansicht.

Nun teilt die FinVerw mit Schreiben vom 5.1.2022 (Az. IV C 5 – S 2334/19/10017 :004) mit, dass diese Rechtsprechung in allen noch offenen Fällen bis zum 31.12.2019 angewendet wird. Insoweit wird darauf hingewiesen, dass tarifgebundener verwendungsfreier Arbeitslohn auch danach nicht zugunsten bestimmter anderer steuerbegünstigter Leistungen herabgesetzt oder zugunsten dieser umgewandelt werden kann, da der tarifliche Arbeitslohn nach Wegfall der steuerbegünstigten Leistungen wieder auflebt.

**Hinweis:**

Auch wenn dies die alte, nur bis zum 31.12.2019 betreffende Rechtslage betrifft, schafft dies Rechtssicherheit für diese Zeiträume und insoweit bestehende Streitfälle können zugunsten des Stpfl. gelöst werden.

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

## **12 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)**

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. 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.

**Hinweis:**

Werden Betriebe jedoch nachweislich auf Grund einer landesrechtlichen Verordnung, einer kommunalen Allgemeinverfügung oder einer behördlichen Anweisung vollständig **wegen der Corona-Pandemie geschlossen**, kann in diesen Fällen ein **zeitanteiliger Ansatz der Pauschbeträge** erfolgen.

- 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. 20.1.2022 (Az. IV A 8 – S 1547/19/10001 :003) die für das Jahr 2022 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	1 394 €	268 €	1 662 €
Fleischerei/Metzgerei	1 240 €	537 €	1 777 €
Gaststätten aller Art			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 521 €	588 €	2 109 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	2 646 €	755 €	3 401 €
Getränke Einzelhandel	103 €	294 €	397 €
Café und Konditorei	1 342 €	550 €	1 892 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	601 €	90 €	691 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 163 €	588 €	1 751 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	320 €	218 €	538 €

**Handlungsempfehlung:**

Die Werte sind gegenüber dem Stand für die zweite Jahreshälfte 2020 teilweise merklich verändert und zwar sowohl nach oben als auch nach unten. Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen angesetzt. Ab Januar 2022 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und der Buchungsbetrag anzupassen. Sind bereits Buchungen für Januar und Februar 2022 vorgenommen worden, so sind diese zu überprüfen und ggf. an die geänderten Werte anzupassen.

**13 Überbrückungshilfe IV für freiwillige Geschäftsschließung verlängert**

Auch im Februar 2022 beeinträchtigen freiwillige Schließungen oder Einschränkungen des Geschäftsbetriebs die Förderberechtigung ausnahmsweise nicht, wenn eine Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs wegen Corona-Zutrittsbeschränkungen (3G, 2G, 2G Plus) unwirtschaftlich wäre. Diese Ausnahmeregelung war vorerst bis zum 31.1.2022 befristet, gilt aber jetzt zunächst bis zum 28.2.2022.

Zu beachten sind insoweit die Nachweisanforderungen. Hierzu wird in den FAQ zur Überbrückungshilfe IV ausgeführt:

- Freiwillige Schließungen oder Einschränkungen des Geschäftsbetriebs, weil eine Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs infolge von angeordneten Corona-Zutrittsbeschränkungen (3G, 2G, 2G Plus) unwirtschaftlich wäre, schließen die Annahme eines Corona-bedingten Umsatzeinbruchs nicht aus und beeinträchtigen die Förderberechtigung ausnahmsweise nicht.

- Der Antragsteller hat die wirtschaftlichen Beweggründe der freiwilligen Schließung oder Einschränkung des Geschäftsbetriebs dem prüfenden Dritten gegenüber glaubhaft darzulegen. Dabei legt er dar, inwiefern staatliche Corona-Zutrittsbeschränkungen oder vergleichbare Maßnahmen (Verbot touristischer Übernachtungen, Sperrstundenregelungen) seinen Geschäftsbetrieb wirtschaftlich beeinträchtigen.
- Der prüfende Dritte prüft die Angaben der Antragstellenden auf Nachvollziehbarkeit und Plausibilität und nimmt die Angaben zu seinen Unterlagen. Auf Nachfrage der Bewilligungsstelle legt der prüfende Dritte die Angaben des Antragstellers der Bewilligungsstelle vor. Diese Regelung gilt zunächst für den Zeitraum 1.1.2022 bis 28.2.2022.

**Handlungsempfehlung:**

Nach wie vor bietet die Überbrückungshilfe eine sinnvolle Unterstützung. Für den Einzelfall sind die Voraussetzungen für die Anwendung zu prüfen und die Nachweisanforderungen zu erfüllen. Die Überbrückungshilfe IV wird nun bis zum 30.6.2022 verlängert. Ob die vorstehende Ausnahmeregelung nochmals verlängert wird, ist aktuell noch offen.

**14 Verbrauch der Steuerbegünstigung für Veräußerungsgewinne**

Veräußerungsgewinne, also Gewinne aus der Veräußerung eines Einzelunternehmens, einer freiberuflichen Praxis oder eines Anteils daran oder auch einer Beteiligung an einer Personengesellschaft können unter bestimmten, insbesondere persönlichen Bedingungen bei der Einkommensteuer mit einem deutlich verminderten Steuersatz privilegiert zu erfassen sein. Voraussetzung ist insbesondere, dass der Stpfl. das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. Diese deutliche Steuersatzermäßigung kann materiell sehr bedeutsam sein.

Weiterhin ist zu beachten, dass diese Steuersatzermäßigung vom Stpfl. nur einmal im Leben genutzt werden kann. Falls also mehrere Veräußerungsgewinne realisiert werden, die die Voraussetzungen für diese Steuersatzermäßigung erfüllen, muss der Stpfl. wählen, für welchen Veräußerungsgewinn er diese Ermäßigung nutzen möchte. Daher wird die Steuersatzermäßigung auch nur auf Antrag des Stpfl. gewährt.

Eine aktuelle Entscheidung des BFH zeigt nun aber die Tücke dieser Regelung. Das Gericht hat mit Urteil vom 28.9.2021 (Az. VIII R 2/19) entschieden, dass der nur einmal im Leben mögliche ermäßigte Durchschnittssteuersatz bereits dann verbraucht ist, wenn das Finanzamt ihn in einem früheren Veranlagungszeitraum zu Unrecht gewährt hat. Der Stpfl. kann ihn dann für einen späteren Veräußerungsgewinn nicht mehr in Anspruch nehmen.

Im Urteilsfall ging es um einen Arzt, der an einer Gemeinschaftspraxis beteiligt war. Im Jahr 2006 erhielt die Gemeinschaftspraxis Nachzahlungen von der Kassenärztlichen Vereinigung, die dem Stpfl. anteilig zugerechnet wurden. Das Finanzamt des Stpfl. zog hieraus bei der Einkommensteueranmeldung die falschen Schlüsse und gewährte fehlerhaft für diese Einkünfte die Steuervergünstigung für Veräußerungsgewinne, was zu einer Steuererminderung um ca. 8 000 € führte. Einen entsprechenden Antrag hatte der Stpfl. nicht gestellt. Der Stpfl. bemerkte zwar diesen Fehler des Finanzamtes, unternahm aber nichts. Im Streitjahr 2016 veräußerte nun der über 55 Jahre alte Arzt seinen Anteil an der Gemeinschaftspraxis und realisierte hieraus einen Veräußerungsgewinn. Er stellte nun den Antrag auf Anwendung des ermäßigten Durchschnittssteuersatzes auf diesen Veräußerungsgewinn. Dies lehnte das Finanzamt unter Hinweis auf die bereits im Jahr 2006 erfolgte Steuervergünstigung ab.

Der BFH bestätigte die Handhabung des Finanzamtes. Denn die Steuervergünstigung kann nur einmal im Leben gewährt werden und dies war bereits im Jahr 2006 erfolgt. Unbeachtlich ist, dass die Gewährung für 2006 zu Unrecht erfolgte, da es sich damals nicht um einen Veräußerungsgewinn gehandelt hatte und weil der Stpfl. keinen Antrag gestellt hatte. Entscheidend ist allein, dass sich die Vergünstigung auf die frühere Steuerfestsetzung ausgewirkt hat und sie dort nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. Wenn der Stpfl. sich die Möglichkeit vorbehalten will, die Vergünstigung in einem späteren Jahr in Anspruch zu nehmen, muss er die Steuerfestsetzung anfechten, in der ihm die Vergünstigung zu Unrecht gewährt worden ist. Etwas anderes kann nur dann in Frage kommen, wenn der Stpfl. die frühere, zu Unrecht gewährte Steuerbegünstigung auf Grund ihrer geringen Höhe und wegen eines fehlenden Hinweises des Finanzamtes nicht erkennen konnte.

**Handlungsempfehlung:**

Deutlich wird, dass den Stpfl. die Pflicht trifft, zu prüfen, ob die Steuersatzermäßigung gewährt wird und ggf. hiergegen vorzugehen, falls die Gewährung nicht beantragt wurde oder gar nicht in Frage kam. Ansonsten ist die Steuersatzermäßigung verbraucht und kann nicht für einen später tatsächlich anfallenden Veräußerungsgewinn genutzt werden.

**15 Erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von Betriebsvermögen: Lohnsummenprüfung während der Corona-Pandemie**

Steuerliches Betriebsvermögen und unter bestimmten Bedingungen auch Anteile an Kapitalgesellschaften können erbschaftsteuerlich deutlich begünstigt übertragen werden. Im besten Fall kann eine Belastung mit Erbschaft-/Schenkungssteuer ganz vermieden werden. Gerade bei der Übertragung von Anteilen an Familienunternehmen spielt dies eine herausragende Rolle. Allerdings sind diese Begünstigungen daran geknüpft, dass in einem Zeitraum von sieben bzw. bei vollständiger Steuerverschonung von zehn Jahren eine bestimmte Mindestlohnsumme im Betrieb eingehalten wird. Hintergrund ist, dass die Übertragung von betrieblichen Einheiten nur dann begünstigt sein soll, wenn diese über einen bestimmten Zeitraum erhalten bleiben, und dies wird u.A. an die im Betrieb gezahlten Löhne geknüpft. Wird die Mindestlohnsumme nicht eingehalten, so entfällt die gewährte Steuerverschonung anteilig.

In diesen Fällen kann nun die Corona-Pandemie zu Problemen geführt haben und teilweise auch noch führen. So waren manche Betriebe gezwungen, die betriebliche Tätigkeit einzuschränken, was auch zu einer Verminderung der Lohnsumme geführt haben kann und damit eine gewährte Erbschaft-/schenkungsteuerliche Begünstigung in Frage stellt. Die FinVerw hat nun mit gleich lautenden Erlassen der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 30.12.2021 bekannt gegeben, dass in solchen Fällen ggf. Billigkeitsmaßnahmen in Betracht kommen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass das Unterschreiten der Lohnsumme ursächlich auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist. Insoweit wird auf den Zeitraum 1.3.2020 bis 30.6.2022 abgestellt.

Von der erforderlichen Kausalität zwischen der durch das Coronavirus SARS-CoV-2 ausgelösten COVID-19-Pandemie und dem Unterschreiten der Mindestlohnsumme kann in der Regel ausgegangen werden, wenn

1. in dem o.g. Zeitraum die rechnerisch erforderliche durchschnittliche Lohnsumme zur Einhaltung der Mindestlohnsumme unterschritten wurde,
2. für den o.g. Zeitraum Kurzarbeitergeld an den Betrieb gezahlt wurde und
3. der Betrieb einer Branche angehörte, die von einer verordneten Schließung wegen der COVID-19-Pandemie unmittelbar betroffen war.

Die vorstehende Prüfung ist einzelfallbezogen vorzunehmen. Es dürfen für das kumulative Vorliegen der vorgenannten Kriterien keine anderen Gründe für die Unterschreitung der Mindestlohnsumme (z.B. betriebsbedingte Kündigung) und für die Zahlung des Kurzarbeitergeldes an den Betrieb vorliegen. Liegen die Umstände zu 1. bis 3. nicht kumulativ vor, ist im Einzelfall zu prüfen, ob dennoch von der erforderlichen Kausalität ausgegangen werden kann. Mitunter kann es z.B. genügen, wenn nur die Umstände zu 1. und 3. vorliegen, da einzelne Arbeitsverhältnisse pandemiebedingt bereits vor der Zahlung von Kurzarbeitergeld an den Betrieb beendet wurden (z.B. in der Gastronomie).

Auch mittelbare Auswirkungen einer verordneten Schließung wegen der COVID-19-Pandemie können im Einzelfall für die Annahme der erforderlichen Kausalität genügen und sich z.B. ergeben, wenn nicht der Betrieb selbst von einer verordneten Schließung betroffen war, aber sich Folgeauswirkungen auf den Betrieb ergeben haben.

**Handlungsempfehlung:**

Betroffene Unternehmen müssen sorgfältig die Ursachen für ein Unterschreiten der geforderten Mindestlohnsumme dokumentieren. Auf Grund der mitunter deutlichen materiellen Auswirkungen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 16 Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft – Änderung der Rechtsprechung

Im Streit stand wieder einmal die Frage, ob die erweiterte Grundstückskürzung zu gewähren ist. Stark vereinfacht ermöglicht diese bei einer ausschließlich grundbesitzverwaltenden Gesellschaft eine Vermeidung der Belastung mit Gewerbesteuer. Allerdings sind die Anwendungsvoraussetzungen für diese Regelung sehr eng gesteckt. Im Urteilsfall bestanden Schwester-Personengesellschaften, zwischen denen eine Grundstücksüberlassung gegeben war. Allerdings bestand keine Gesellschafteridentität zwischen beiden Gesellschaften. Die Beteiligung an der operativ tätigen Gesellschaft wurde nur über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft gehalten und auch bei der den Grundbesitz besitzenden Gesellschaft konnten die die operativ tätige Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter ihren unternehmerischen Willen nur mittelbar über die Komplementär-GmbH durchsetzen.

Der BFH versagte nun mit Urteil vom 16.9.2021 (Az. IV R 7/18) die erweiterte Grundstückskürzung bei der Gewerbesteuer. Brisanz entfaltet dieses Urteil aber im Kern hinsichtlich der Anwendungsvoraussetzungen für eine steuerliche Betriebsaufspaltung. Weil es eine solche vorliegend als gegeben ansah, verneinte das Gericht die gewerbliche Grundstückskürzung deshalb, denn die steuerliche Betriebsaufspaltung schließt generell die erweiterte Grundstückskürzung aus. Im Urteilsfall wurde offensichtlich die Beteiligtenstruktur so gewählt, dass unter Anwendung der bisherigen Rechtsprechung die Voraussetzungen für eine steuerliche Betriebsaufspaltung gerade nicht gegeben waren. Bislang verneinte die Rechtsprechung eine Beherrschung der Besitz-Personengesellschaft und somit eine personelle Verflechtung nämlich dann, wenn die Gesellschafter an dieser nur mittelbar über eine Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Insoweit wurde davon ausgegangen, dass die Kapitalgesellschaft einen Durchgriff nicht erlaubt.

Von dieser Rechtsprechung wird nun abgewichen. Bereits bislang akzeptierte die Rechtsprechung einen Durchgriff durch eine Beteiligungs-Kapitalgesellschaft im Hinblick auf die Beherrschung der operativ tätigen Betriebsgesellschaft. Dies wird nun auch auf Seiten der Besitzgesellschaft so gesehen, so dass die bisher zur personellen Verflechtung vertretene Unterscheidung zwischen einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft am Betriebsunternehmen und einer solchen am Besitzunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft entfällt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Strukturen, nach denen bislang eine steuerliche Betriebsaufspaltung mittels abschirmender Kapitalgesellschaft zwischen Gesellschafter und Besitz-Personengesellschaft vermieden wurde, stehen nun auf dem Prüfstand. Solche Fälle müssen geklärt und ggf. anders strukturiert werden. In diesen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 17 Mögliche Verfassungswidrigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste

Gesetzlich ist bestimmt, dass Verluste aus Aktienverkäufen ausschließlich mit Gewinnen aus Aktienverkäufen verrechnet werden können. Im Übrigen können solche Verluste nicht mit anderen Kapitaleinkünften verrechnet werden; lediglich ein Vortrag in spätere Jahre und eine dortige Verrechnung mit Gewinnen aus Aktienverkäufen ist möglich. Ob diese Verlustverrechnungsbeschränkung verfassungsgemäß ist, ist strittig. Insofern ist unter dem Az. 2 BvL 3/21 ein Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht anhängig.

Nun teilt die FinVerw mit, dass noch offene Einkommensteuerfestsetzungen ab dem Veranlagungszeitraum 2009 wegen der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste vorläufig durchzuführen sind. Insoweit bedarf es also keines Einspruchs, um von einer möglicherweise gerichtlich festgestellten Verfassungswidrigkeit profitieren zu können.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist allerdings zu beachten, dass solche Verluste aus Aktienverkäufen in der Steuererklärung zwingend erklärt werden müssen, um die Chance auf eine mögliche Verrechnung mit anderen Kapitaleinkünften zu wahren. Insofern sollten ggf. Änderungsanträge für noch offene Veranlagungen geprüft werden. Ebenso muss geprüft werden, ob bereits ergangene Veranlagungen durch Einspruch offen gehalten werden müssen, falls insoweit noch kein Vorläufigkeitsvermerk von der FinVerw erteilt wurde.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 18 Übertragung von Immobilienvermögen gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen

Der BFH hatte über einen vielfach anzutreffenden Fall zu entscheiden, der sich im Kern wie folgt darstellte: Ein vermietetes Mehrfamilienhaus wurde „unentgeltlich“ im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Vater auf die Tochter übertragen. Diese verpflichtete sich zur Leistung einer lebenslangen monatlichen Zahlung an den Vater. Strittig war nun, ob diese Zahlungen der Tochter als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass ausdrücklich geregelt ist, dass die Versorgungsleistungen aber als Sonderausgaben abzugsfähig sind und beim Empfänger diese nur mit einem bestimmten Anteil (Ertragsanteil) zu versteuern sind, wenn die Übertragung betrieblicher Einheiten – so insbesondere Betriebe oder Teilbetriebe, Anteile an Personengesellschaften und Anteile an einer GmbH unter bestimmten Bedingungen – gegen Versorgungsleistungen steuerlich als unentgeltlicher Vorgang fingiert wird. Der BFH stellt nun aber mit seiner Grundsatzentscheidung vom 29.9.2021 (Az. IX R 11/19) klar:

- Die Übertragung von Vermögen gegen Versorgungsleistungen wird nur im Anwendungsbereich der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, also bei der Übertragung bestimmter betrieblicher Einheiten, als unentgeltlich eingestuft. Wird nach dieser Vorschrift nicht begünstigtes Vermögen übertragen, liegt ertragsteuerrechtlich eine entgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung vor.
- Bei Übertragung eines Vermietungsobjekts des Privatvermögens gegen Leibrente führen die wiederkehrenden Leistungen des Übernehmers an den Übergeber in Höhe ihres Barwerts zu Anschaffungskosten, die mit den Abschreibungen berücksichtigt werden, und in Höhe ihres Zinsanteils zu sofort abziehbaren Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Die vorstehende Übertragung des vermieteten Mehrfamilienhauses „unentgeltlich im Wege der Schenkung“, aber unter Zusage einer lebenslangen monatlich zu zahlenden Leistung, war zivilrechtlich als Schenkung (unter Auflage) zu qualifizieren. Bei den von der Stpfl. erbrachten „Gegenleistungen“ handelt es sich zivilrechtlich um Schenkungsaufgaben. Einkommensteuerlich handelt es sich aber um ein teilentgeltliches Geschäft, ungeachtet des Umstands, dass im Einzelfall widerlegbar vermutet wird, dass eine im Angehörigenverhältnis vereinbarte Gegenleistung unabhängig vom Wert der übertragenen Vermögenswerte nach dem Versorgungsbedürfnis der Eltern und/oder nach der Ertragskraft des übertragenen Vermögens bemessen worden ist und mithin einen familiären, unentgeltlichen Charakter hat.

Steuerlich hat dies nun folgende Konsequenzen: Ist, wie im Streitfall, der Anwendungsbereich des Sonderrechts für die Übertragung betrieblicher Einheiten gegen lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen nicht eröffnet, ist steuerrechtlich von einer teilentgeltlichen Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen auszugehen. Nutzt der Übernehmer übertragenes Vermögen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, führen von ihm geschuldete und an den Übergeber entrichtete wiederkehrende Leistungen in Höhe ihres Barwerts zu Anschaffungskosten und mithin über Abschreibungen zu ratierlichen



Werbungskosten; der enthaltene Zinsanteil der wiederkehrenden Leistungen ist ebenfalls als Werbungskosten abziehbar.

Hinsichtlich der Abschreibung des Vermietungsobjektes ist somit zu unterscheiden:

- Soweit der Barwert der zu entrichtenden Versorgungsleistungen zu Anschaffungskosten führt, bilden diese die Bemessungsgrundlage der Abschreibungen.
- Soweit die Stpfl. das übergebene Vermögen im Übrigen unentgeltlich erworben hat, hat sie keine eigenen Anschaffungskosten getragen. Insoweit bemisst sich ihre Abschreibung nach den (anteiligen) Anschaffungs- und Herstellungskosten des Rechtsvorgängers. Die Erwerberin muss insoweit nicht nur die AfA-Bemessungsgrundlage des Rechtsvorgängers fortführen, sondern ihr steht auch nur das insoweit vorhandene AfA-Volumen zur Verfügung. Hinsichtlich des unentgeltlichen Teils ist somit der AfA-Zeitraum geringer als bei dem entgeltlich erworbenen Anteil.

**Hinweis:**

Die Teilentgeltlichkeit erfordert auf Seiten des Übertragenden die Prüfung eines etwaigen steuerlich zu erfassenden Veräußerungsgewinns. Dies ist bei einem Vermietungsobjekt aber regelmäßig nur dann gegeben, wenn zwischen Erwerb und Übertragung ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren liegt.

**19 Entschädigung für Grundstücksbeeinträchtigung bei Bebauung des Nachbargrundstücks nicht zwingend einkommensteuerpflichtig**

Im Urteilsfall war der Stpfl. Eigentümer eines Mietshauses und erzielt daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dieser traf eine „Nachbarschaftsvereinbarung“ mit der Projektgesellschaft P. P beabsichtigte den Abriss von Bestandsgebäuden und die anschließende Bebauung der unmittelbar an das Grundstück des Stpfl. angrenzenden Grundstücke. Die Bebauung des Nachbargrundstücks sah eine Tiefgarage bis unmittelbar auf die Grundstücksgrenze vor, was umfangreiche Abstütz- und Unterfangungsmaßnahmen auf dem Grundstück des Stpfl. erforderlich machte. Infolge dieser Unterfangung sollten ca. 450 Kubikmeter Verpressmittel in dem Grundstück des Stpfl. verbleiben. Außerdem gestattete der Stpfl. der P, ca. 50 Verpressanker als Baubehelf in sein Grundstück einzuführen. Nach Abschluss der Verankerungsmaßnahmen sollten die Anker entspannt werden und im Übrigen wirkungslos im Untergrund des Grundstücks des Stpfl. verbleiben.

Für die eingebrachten Verpressanker und die Unterfangung gewährte die P dem Stpfl. eine pauschale Entschädigungsleistung i.H.v. 150 000 €. Überdies erklärte sich der Stpfl. mit der Anbringung eines Werbebanners an dem Gebäude für die Bauphase des Nachbargebäudes einverstanden.

In seiner Einkommensteuererklärung erklärte der Stpfl. im Zusammenhang mit der Anbringung des Werbebanners an seinem Grundstück einen geschätzten Betrag von 1 000 € als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung. Die restliche Entschädigungsleistung i.H.v. 149 000 € wurde als veräußerungsähnlicher, nicht steuerbarer Vorgang behandelt. Abweichend davon berücksichtigte das Finanzamt die Entschädigungsleistung als sonstige Einkünfte und unterwarf diese der Einkommensteuer.

Das FG München entschied nun mit rechtskräftigem Urteil v. 15.3.2021 (Az. 7 K 2118/20) zugunsten des Stpfl. Eine steuerliche Erfassung erfolge betreffend der Entschädigungszahlung nicht. Insoweit liegen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

Der Entschädigungsbetrag gehört auch nicht zu den sonstigen Einkünften. Insbesondere liegt kein Entgelt für ein „Dulden“ vor. Die streitige Zahlung erfolgte anders als in anderen entschiedenen Fällen nicht als Gegenleistung für die Hinnahme von Baumaßnahmen auf dem Nachbargrundstück. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sollte die Zahlung vielmehr die dingliche Eigentumsbeschränkung und die damit einhergehende Wertminderung des Grundstücks des Stpfl. ausgleichen.

**Hinweis:**

Als steuerlich zu erfassende Entschädigungen wurden dagegen solche zum Verzicht auf die Ausübung von Nachbarrechten, zum Verzicht auf die Einhaltung eines Grenzabstands bei der Bebauung eines angrenzenden Grundstücks und zum Ausgleich von Beeinträchtigungen durch eine beabsichtigte Bebauung erkannt. Insoweit ist also der jeweilige Fall sorgfältig zu würdigen.

## 20 Zurechnung von Vermietungseinkünften im Fall eines Nutzungsrechts

Ein aktuelles Urteil des BFH gibt wichtige Hinweise für Praxisgestaltungen zwischen nahen Angehörigen. Im Streitfall wurde ein Vermietungsobjekt schenkweise auf drei damals noch minderjährige Kinder übertragen. Im notariellen Schenkungsvertrag wurde vereinbart, dass bis zur Volljährigkeit des jüngsten Kindes dem Vater der Kinder die Objektverwaltung oblag. Die Einnahmen sollten dazu dienen, die Zins- und Tilgungsleistungen zu erbringen. Die darüber hinausgehenden Zins- und Tilgungsleistungen und notwendigen Reparaturen waren vom Vater zu tragen. Das jüngste der drei Kinder wurde im Jahr 2008 volljährig. Im Streitjahr 2010 führte der Vater auf eigene Kosten umfangreiche Umbaumaßnahmen aus und vermietete die vier entstandenen Wohnungen anschließend an Dritte. In den abgeschlossenen Mietverträgen trat er als Vermieter auf. Er vereinnahmte die Mietzinsen und trug auch die mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden sonstigen Aufwendungen. Die entstandenen Vermietungsverluste machte er in seiner Einkommensteuererklärung geltend. Das Finanzamt versagte deren Anerkennung mit der Begründung, die Einkünfte seien nicht dem Vater, sondern dessen volljährigen Kindern als Miteigentümern zuzurechnen.

Im Kern geht es also um die Frage, wem die Einkünfte aus der Vermietung steuerlich zuzurechnen sind. Grundsätzlich ist im Falle eines vereinbarten Nutzungsrechts ein solches dazu geeignet, die Zurechnung der Einkünfte zum Berechtigten – hier dem Vater – sicherzustellen. Besonderheiten gelten aber, wenn auf Vermieterseite einander nahe stehende Personen beteiligt sind. Bestellen z.B. Eltern ihren minderjährigen Kindern einen Nießbrauch oder ein Nutzungsrecht an einem (vermieteten) Grundstück, ist erforderlich, dass dies auf Grund eines zivilrechtlich wirksamen Vertrags erfolgt und die Beteiligten die zwischen ihnen getroffenen Vereinbarungen auch tatsächlich durchführen. Das kann auch auf der Grundlage eines bloß schuldrechtlichen Nutzungsrechts geschehen.

War ein dinglich wirksam bestelltes Nutzungsrecht befristet, führt der Fristablauf zivilrechtlich zu dessen Erlöschen kraft Gesetzes. Bei einem schuldrechtlichen Nutzungsrecht enden die Rechtswirkungen mit dem Eintritt der Bedingung (Zeitablauf); vorliegend also in 2008 mit Volljährigkeit des jüngsten Kindes.

Das Gericht stellt nun aber heraus, dass in einem solchen Fall allerdings ausreichend sein kann, wenn ein Fortbestehen des (schuldrechtlichen) Nutzungsrechts auf Grund einer ausdrücklichen oder konkludent getroffenen Vereinbarung auch für den Zeitraum nach Ablauf der (Bedingungs-)Frist anzunehmen ist. Dies muss nun im Streitfall noch geprüft werden, da insoweit von der Vorinstanz (dem Finanzgericht) noch keine Feststellungen getroffen worden sind.

### **Hinweis:**

Der BFH zeigt also auf, dass eine bestehende, aber wegen Fristablauf nicht mehr wirksame schuldrechtliche Nutzungsvereinbarung ggf. auch von den Beteiligten konkludent verlängert werden konnte. In der Praxis ist allerdings aus Nachweisgründen stets anzuraten, in diesen Fällen die Fortgeltung der Nutzungsvereinbarung schriftlich zu vereinbaren.

Mit freundlichen Grüßen