



Mandanten-Rundschreiben 04/2024

Besteuerung von Rentenbeziehern • Betriebsveranstaltungen • Aktuelles zur Besteuerung kleinerer PV-Anlagen • Grundsteuer-Änderungsanzeigen

Sehr geehrte Damen und Herren,

die steuerliche Behandlung kleinerer Photovoltaikanlagen ist auch dieses Mal ein Thema. Die FinVerw weist erneut auf die Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer und den Nullsteuersatz bei der Umsatzsteuer hin und legt diese Regelungen insgesamt sehr großzügig zu Gunsten der Stpfl. aus. Andererseits zeigen zwei aktuelle Entscheidungen der Finanzgerichte, dass die zwingende Steuerfreistellung der Einnahmen aus kleineren PV-Anlagen nicht immer vorteilhaft ist. Problematisch sind insbesondere die Fälle, in denen Stpfl. in 2021 oder früher steuermindernd einen Investitionsabzugsbetrag gebildet hatten.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Besteuerung von Rentenbeziehern – Steuererklärungspflichten, Möglichkeiten zur Minderung einer Steuerlast
- 2 Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts können nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden
- 3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen: Zwingend örtlicher Bezug zum Haushalt des Stpfl. erforderlich
- 4 Reichweite des Einbezugs von EU- und EWR-Familienangehörigen insbesondere in die Besteuerung von Grenzgängern

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Lohnsteuerpauschalierung auch bei Betriebsveranstaltungen möglich, die nicht allen Betriebsangehörigen offenstehen
- 6 Zahlungen im Rahmen des sog. „Berliner Lehramts-Stipendiums“ unterliegen der Lohnsteuer
- 7 Beitragspflicht von Aufwendungen für eine betriebliche Jubiläumsfeier
- 8 Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Energiepreispauschale bei Arbeitnehmern

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Anhebung der (monetären) Schwellenwerte für die Größenklasseneinstufung bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung
- 10 Keine grundsätzliche Schätzungsbefugnis bei objektiv manipulierbaren Altkassen
- 11 Gewinngrenze zur Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrages bzw. einer Sonderabschreibung
- 12 Gesonderte Aufzeichnung von Cateringkosten einer Netzwerkveranstaltung
- 13 Bemessung der Krankenversicherung eines freiwillig Versicherten bei Verlusten

Für Personengesellschaften

- 14 Gewerbeverlust einer GmbH kann auf eine Personengesellschaft übergehen
- 15 Erweiterte Grundstücks Kürzung: Schädlichkeit der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 16 Automatischer Finanzkonten-Informationsaustausch verstößt nicht gegen Grundrechte

Für Hauseigentümer

- 17 Kleinere Photovoltaikanlagen: Zunehmend Streitfälle zu im Jahr 2021 geltend gemachten Investitionsabzugsbeträgen
- 18 FinVerw informiert über die aktuelle steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen
- 19 Pflicht zur Abgabe von Grundsteuer-Änderungsanzeigen – teilweise Fristverlängerung
- 20 Sachverständige Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden ImmoWertV

Für alle Steuerpflichtigen

1 Besteuerung von Rentenbeziehern – Steuererklärungspflichten, Möglichkeiten zur Minderung einer Steuerlast

Rentenbezieher sind zunehmend verpflichtet, eine Steuererklärung abzugeben und teilweise ergibt sich dann auch eine Steuernachzahlung. Die zunehmende steuerliche Erfassung von Rentenbeziehern hat insbesondere zwei Gründe. Zum einen steigt der Besteuerungsanteil von Rentenzahlungen für jeden neuen Rentnerjahrgang an. Zum anderen sind laufende Rentenerhöhungen in vollem Umfang steuerpflichtig. Andererseits gibt es diverse Möglichkeiten, wie eine eventuelle Einkommensteuerlast vermindert oder gar ganz vermieden werden kann.

Steuererklärungspflicht:

Zu beachten ist, dass anders als bei Lohn und Gehalt und auch bei Versorgungsbezügen eine etwaige Einkommensteuer auf Rentenbezüge nicht automatisch einbehalten wird, sondern insoweit die Einkommensteuer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung vom Finanzamt festgesetzt wird. Dies erfordert dann vom Stpfl. die Abgabe einer Einkommensteuererklärung. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht im Grundsatz in folgenden Fällen:

- Wenn keine anderen Einkünfte als die Rente bezogen wurden: Wenn die Einkünfte den Grundfreibetrag übersteigen. Dieser lag in 2023 bei 10 908 € bzw. für Ehegatten, die die Zusammenveranlagung wählen, bei 21 816 €
- Wenn auch andere Einkünfte bezogen wurden: Wenn die Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug unterlegen haben (also keine Lohneinkünfte sind) mehr als 410 € betragen haben. Dies ist bei Renteneinkünften oft der Fall.

Neben den Renteneinkünften sind auch folgende Einkünfte zu berücksichtigen:

- Einzubeziehen sind auch andere Einkünfte, wie z.B. Lohneinkünfte, Einkünfte aus einem Vermietungsobjekt oder einer freiberuflichen Tätigkeit.
- Kapitaleinkünfte sind im Grundsatz nicht einzubeziehen, da insoweit bereits an der Quelle (insbesondere von der z.B. die Zinsen oder Dividenden auszahlenden Bank) 25 % Kapitalertragsteuer einbehalten wird und dieser Steuereinbehalt abgeltende Wirkung hat (sog. Abgeltungsteuer). Gegebenenfalls kann es allerdings auch vorteilhaft sein, die Kapitalerträge in die Steuererklärung mit aufzunehmen und die „Günstigerprüfung“ zu beantragen. Dies ist dann angezeigt, wenn der individuelle Grenzsteuersatz unter dem Kapitalertragsteuersatz von 25 % liegt. Ein Einbezug der Kapitalerträge in die Einkommensteuerveranlagung kann auch dann vorteilhaft ein, wenn der Sparer-Pauschbetrag von 1 000 € (bzw. 2 000 € bei Ehegatten) nicht oder nicht in vollem Umfang geltend gemacht wurde.
- Nicht einzubeziehen sind Einkünfte aus einem Minijob. Diese werden pauschal vom Arbeitgeber besteuert und insoweit ist die Einkommensteuer abgegolten.

Steuerliche Erfassung der Renteneinkünfte:

Hinsichtlich der steuerlichen Erfassung der Renteneinkünfte ist zu differenzieren:

– Gesetzliche Rente:

- Die gesetzliche Rente unterliegt aktuell noch nicht in vollem Umfang der Besteuerung. Der Besteuerungsanteil ist abhängig vom Jahr des Rentenbeginns. Bei einem Rentenbeginn z.B. im Jahr 2023 beträgt der Besteuerungsanteil 82,5 %. Der Besteuerungsanteil steigt sodann um 0,5 Prozentpunkte für jeden folgenden Rentenjahrgang. Für den Renteneintrittsjahrgang 2024 beträgt der Besteuerungsanteil also 83 %.
- Im Jahr des Renteneintritts wird nun der Betrag der Rente, der steuerfrei bleibt, berechnet und dieser Betrag bleibt dann dauerhaft bestehen. Beträgt also z.B. bei einem Renteneintritt im Jahr 2023 die Jahresrente 30 000 €, so sind hiervon 82,5 % steuerpflichtig, anfänglich also 24 750 €. Entsprechend wird der steuerfreie Anteil der Rente nun dauerhaft mit 5 250 € festgeschrieben.

- Später erfolgende regelmäßige Rentenanpassungen (so wird die gesetzliche Rente jährlich und entsprechend auch zum 1.7.2024 an die Lohnentwicklung angepasst) werden in vollem Umfang steuerlich erfasst, da der Betrag der steuerfreien Rente unverändert bleibt. Damit wirken sich die jährlichen Rentenanpassungen in vollem Umfang steuerlich aus.
- Leistungen aus einer **privaten Rentenversicherung** werden nur mit dem sog. Ertragsanteil steuerlich erfasst. Dieser nimmt mit steigendem vollendetem Lebensjahr bei Rentenbeginn ab. Beginnt z.B. der Rentenbezug mit vollendetem 65. Lebensjahr, so beträgt der Ertragsanteil lediglich 18 %.
- Leistungen aus der **Riester-Rente**, aus umlagefinanzierten Zusatzversorgungsrenten und Renten der betrieblichen Altersvorsorge werden i.d.R. in vollem Umfang steuerlich erfasst.

Mögliche steuermindernde Abzugsposten beachten

Ist eine Einkommensteuererklärung abzugeben, so können auch Abzugsposten berücksichtigt werden, welche die Einkommensteuerlast mindern oder eine solche ganz verhindern können. Zu denken ist etwa an folgende Positionen:

- Ausgaben für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bzw. haushaltsnahe Dienstleistungen können in gewissem Rahmen steuermindernd geltend gemacht werden. Haushaltsnahe Dienstleistungen sind z.B. die Reinigung der Wohnung, Gartenpflege oder Hilfe beim Kochen oder Waschen.
- Spenden
- Krankheitskosten, soweit diese selbst getragen werden und eine bestimmte einkommensabhängige „zumutbare“ Belastung überschreiten. Dies kann z.B. Kosten für ein Hörgerät, Zahnersatz, Zuzahlungen oder Fahrtkosten für den Weg zum Arzt umfassen. Abzugsfähig sind insoweit allerdings nur Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen.
- Der Pflegepauschbetrag, wenn ohne Entgelt eine andere Person gepflegt wird.

Handlungsempfehlung:

Für den Einzelfall sollte geprüft werden, ob eine Steuererklärungspflicht besteht. Dies sollte auch regelmäßig überprüft werden, da regelmäßige Rentenerhöhungen zur erstmaligen Begründung einer Erklärungsspflicht führen können.

2 Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts können nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden

Als Sonderausgaben sind Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten bis zu 13 805 € im Kalenderjahr steuerlich abzugsfähig, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt. Der Empfänger hat dann die erhaltenen Unterhaltsleistungen als sonstige Leistungen zu versteuern (sog. Realsplitting). Strittig war nun die Frage, ob Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts als vorweggenommene Werbungskosten bei den späteren Unterhaltseinkünften einzustufen sind und damit steuerlich geltend gemacht werden können. Dies hat der BFH mit Urteil vom 18.10.2023 (Az. X R 7/20) verneint. Entscheidend ist nach der Argumentation des Gerichts, dass erst der Antrag des Gebers mit Zustimmung des Empfängers die an sich privaten Unterhaltsleistungen rechtsgestaltend in den steuerlich relevanten Bereich überführt. Vor diesem Antrag können daher noch keine vorweggenommenen Werbungskosten entstehen.

Hinweis:

Den Streitfall hat der BFH nun aber zurückverwiesen, damit das FG prüft, ob etwaige Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen steuerlich absetzbar sind.

3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen: Zwingend örtlicher Bezug zum Haushalt des Stpfl. erforderlich

Das FG Münster hat mit Entscheidung vom 15.12.2023 (Az. 12 K 1090/21 E) bestätigt, dass die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nur dann gewährt werden kann, wenn die Dienstleistungen in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen. So wurde für die Inanspruchnahme eines **Wäscheservice** (Waschen, Bügeln, Stärken, Mangeln), dessen Leistungen außerhalb des Haushalts erbracht

werden, die Steuerermäßigung nicht anerkannt. Der Ablauf dieser Dienstleistungen geschah wie folgt: Die Wäsche wird von den Kunden in einem vom Dienstleister zur Verfügung gestellten Behältnis („Comfort-Bag“) an einem Servicepoint abgegeben. Der Wäscheservice holt sie dort mehrmals wöchentlich ab, lässt sie in Reinigungsbetrieben waschen, reinigen und bügeln und bringt sie mehrmals wöchentlich wieder zurück in die Servicepoints, wo sie von den Kunden abgeholt wird. Zwar trifft es zu, dass es sich bei den streitbefangenen Dienstleistungen (Waschen, Bügeln, Stärken, Mangeln) um Leistungen handelt, die typischerweise in einem Haushalt anfallen. Im Streitfall fehlt es aber an der räumlichen Nähe der ausgeführten Dienstleistungen zum Haushalt der Stpfl. Die streitbefangenen Dienstleistungen wurden nämlich nicht im oder in der Nähe des Haushalts der Stpfl. ausgeführt, sondern in einem räumlich entfernt liegenden Gewerbebetrieb.

Ebenso konnten die Kosten für die Inanspruchnahme von **Service-Personal** in einem außerhalb des Hauses der Stpfl. gelegenen Partyraum nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen berücksichtigt werden. Das Service-Personal hatte die Gäste bedient und daneben die Reste des Abendessens in Behälter verpackt und im Kühlschrank zur Mitnahme nach Hause vorbereitet.

Hinweis:

Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bzw. für haushaltsnahe Dienstleistungen kann für etliche Leistungen geltend gemacht werden, jedoch ist stets der räumliche Bezug zum Haushalt des Stpfl. erforderlich.

4 Reichweite des Einbezugs von EU- und EWR-Familienangehörigen insbesondere in die Besteuerung von Grenzgängern

Insbesondere Grenzgänger, also Stpfl., die im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber ganz überwiegend inländische Einkünfte – klassischerweise Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – beziehen, können sich auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandeln lassen. In diesen Fällen kann darüber hinaus das Splittingverfahren zur Anwendung kommen, wenn der Stpfl. selbst Staatsangehöriger eines EU-/EWR-Staates ist und dies ungeachtet der Tatsache, dass der Ehegatte im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Die Reichweite dieser sog. fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht gilt für EU- und EWR-Familienangehörige, die im Ausland leben und dort Einkünfte beziehen, allerdings nur eingeschränkt, wie der BFH in der Entscheidung vom 28.2.2024 (Az. I R 26/21) herausstellt. Daher können mit der Einkunftserzielung im Ausland zusammenhängende Aufwendungen (hier: Beiträge zur niederländischen Renten- und Pflegeversicherung) eines nicht in der Bundesrepublik Deutschland wohnenden Ehegatten bei der inländischen Besteuerung der Einkünfte des (fiktiv) unbeschränkt Stpfl. nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.

Die familiäre Situation findet in diesen Fällen in der Weise Berücksichtigung, dass als Folge der Zusammenveranlagung das Splittingverfahren zur Anwendung kommt und ggf. persönliche Höchst- und Pauschbeträge verdoppelt werden. Die Fiktion führt hingegen weder dazu, dass die Einnahmen des im Ausland lebenden Ehegatten in die inländische Besteuerung bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einfließen, noch dazu, dass sich die mit ihrer Einnahmeerzielung im Ausland zusammenhängenden Werbungskosten und Sonderausgaben bei der deutschen Besteuerung auswirken. Die Einkünfte des im Ausland tätigen Ehegatten wirken sich lediglich bei der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts aus.

Hinweis:

Im Einzelfall ist also sorgfältig zu prüfen, welche Vorteile diese fiktive unbeschränkte Steuerpflicht mit sich bringt. Insbesondere kann aber der Vorteil des Splittingverfahrens genutzt werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Lohnsteuerpauschalierung auch bei Betriebsveranstaltungen möglich, die nicht allen Betriebsangehörigen offenstehen

Arbeitslohn, der aus Anlass einer Betriebsveranstaltung zufließt, kann vom Arbeitgeber pauschal mit 25 % versteuert werden. Eine Betriebsveranstaltung liegt nach der bisherigen Rechtsprechung nur vor, wenn diese allen Betriebsangehörigen offenstand. Mit Wirkung ab 2015 wurde aber der Begriff der Betriebsveranstaltung im Gesetz definiert. Vor diesem Hintergrund war in dem unter dem Az. VI R 5/22 geführten Verfahren zu entscheiden, ob diese Voraussetzung weiterhin vorliegen muss. Nun liegt mit Datum vom 27.3.2024 die Entscheidung in diesem Verfahren vor und diese führt zu folgender Differenzierung:

- Nach der seit dem Veranlagungszeitraum 2015 geltenden gesetzlichen Definition kann eine Betriebsveranstaltung auch dann vorliegen, wenn sie nicht allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Auch in diesen Fällen kann die Lohnsteuer auf die geldwerten Vorteile mit 25 % pauschal erhoben werden.
- Der Freibetrag von 110 €, der zur Lohnsteuerfreiheit des geldwerten Vorteils aus einer Betriebsveranstaltung führt, kann allerdings nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Betriebsveranstaltung allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

Im Streitfall veranstaltete die Stpfl. im Jahr 2015 in eigenen Räumlichkeiten eine Weihnachtsfeier, zu der nur die Vorstandsmitglieder eingeladen waren. Darüber hinaus richtete die Stpfl. im selben Jahr eine Weihnachtsfeier für Mitarbeiter am Standort X und Y aus, die zum sog. oberen Führungskreis bzw. Konzernführungskreis gehörten. Dabei handelte es sich um Mitarbeiter, die eine bestimmte Karrierestufe erreicht hatten, aber keinen eigenständigen Betriebsteil bildeten.

Strittig war nun, ob insoweit die Lohnsteuer pauschal mit 25 % erhoben werden kann. Dies hat der BFH nun bejaht. Hierzu führt das Gericht aus:

- Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, wenn er Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt.
- Bei den Weihnachtsfeiern des Vorstands und der Führungskräfte handelt es sich um Betriebsveranstaltungen im Sinne der gesetzlichen Regelung. Dass die Veranstaltungen nicht allen Betriebsangehörigen offenstanden, steht dem nicht entgegen. Betriebsveranstaltungen sind nach der mit Wirkung zum 1.1.2015 eingeführten gesetzlichen Definition Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter.
- Unter Heranziehung des Wortlauts der gesetzlichen Definition setzt eine Betriebsveranstaltung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 mithin nur noch eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter voraus. Eine Veranstaltung, an der – wie im Streitfall an den Weihnachtsfeiern – ausschließlich Beschäftigte des Betriebs und deren Begleitpersonen teilnehmen können, ist vom Wortsinn her eine solche Betriebsveranstaltung, auch wenn diese Veranstaltung nicht allen Angehörigen eines Betriebs offensteht.

Hinweis:

Diese Klarstellung des BFH ist für die Praxis von großer Bedeutung. In weitem Umfang können nun geldwerte Vorteile aus Betriebsveranstaltungen, wie z.B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern und Jubiläumsfeiern, mit 25 % pauschal besteuert werden. Soll der Freibetrag von 110 € genutzt werden, so muss allerdings das weitere Merkmal erfüllt sein, dass die Betriebsveranstaltung allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

6 Zahlungen im Rahmen des sog. „Berliner Lehramts-Stipendiums“ unterliegen der Lohnsteuer

Das beim BFH unter dem Az. VI R 13/22 anhängige Verfahren ist zwischenzeitlich durch Beschluss vom 31.1.2024 erledigt. Zahlungen im Rahmen des sog. „**Berliner Lehramts-Stipendiums**“, bei dem sich die Stipendiaten zu einer mindestens dreijährigen Tätigkeit im Berliner Schuldienst nach Abschluss der Ausbildung, anderenfalls zur Rückzahlung des Stipendiums verpflichten, stellen auch nach Auffassung des BFH steuerbare und nicht steuerfreie Einkünfte dar; offenbleiben konnte, ob als Arbeitslohn oder als sonstige Einkünfte.

Hinweis:

Die Besteuerung von Stipendien ist stets im Einzelfall zu prüfen. Insoweit können nicht steuerbare Einkünfte vorliegen, aber auch Lohneinkünfte, welche aber ggf. steuerfrei sein können.

7 Beitragspflicht von Aufwendungen für eine betriebliche Jubiläumsfeier

Der geldwerte Vorteil, der einem Arbeitnehmer aus der Teilnahme an einer Betriebsfeier zufließt, unterliegen dann nicht der Sozialversicherung, soweit diese vom Arbeitgeber oder von einem Dritten mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum lohnsteuerfrei belassen oder pauschal besteuert wird. Betragen die Aufwendungen für eine betriebliche Feier je Beschäftigtem mehr als 110 €, scheidet eine Steuerbefreiung aus und eine Beitragsfreiheit kann nur über eine wirksame Pauschalbesteuerung i.H.v. 25 % erreicht werden. Diese Regelung ist eng auszulegen, wie eine aktuelle Entscheidung des Bundessozialgerichts zeigt (Urteil v. 23.4.2024, Az. B 12 BA 3/22 R).

Das klagende Unternehmen feierte mit seinen Beschäftigten im September 2015 ein Firmenjubiläum. Am 31.3.2016 zahlte es die für 162 Arbeitnehmer angemeldete Pauschalsteuer für September 2015 auf einen Betrag. Nach einer Betriebsprüfung forderte der beklagte Rentenversicherungsträger von dem Unternehmen Sozialversicherungsbeiträge und Umlagen in erheblicher Höhe nach. Dies bestätigte nun auch das Bundessozialgericht und stellte heraus:

- Die Befreiung von der Sozialversicherungspflicht tritt nur dann ein, wenn die pauschale Besteuerung „mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum“ erfolgt. Dies wäre im konkreten Fall die Entgeltabrechnung für September 2015 gewesen.
- Im Urteils Sachverhalt erfolgte die Pauschalbesteuerung aber erst Ende März 2016 und damit sogar nach dem Zeitpunkt, zu dem die Lohnsteuerbescheinigung für das Vorjahr übermittelt werden muss.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass eine unmittelbare Abrechnung der geldwerten Vorteile erfolgen muss.

8 Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Energiepreispauschale bei Arbeitnehmern

Umstritten ist die steuerliche Behandlung der Energiepreispauschale in Höhe von 300 €, die im September 2022 an die überwiegende Zahl der Arbeitnehmer über den Arbeitgeber ausgezahlt wurde. Insoweit wurde vielfach angenommen, dass diese keine steuerbare Einnahme bei den Lohneinkünften darstelle. Es handele sich dabei um eine Subvention des Staates, die in keinem Veranlassungszusammenhang zu seinem Arbeitsverhältnis stehe. Der Arbeitgeber sei lediglich als Erfüllungsgehilfe für die Auszahlung dieser Subvention tätig geworden. Auch eine Besteuerung als sonstige Einkünfte sei unzulässig, da die Auszahlung nicht auf einer Leistung des Stpfl. beruhe und der Tatbestand daher nicht erfüllt sei. Die insoweit vom Gesetzgeber im Einkommensteuergesetz verankerte Fiktion erweitere in unzulässiger Weise den festumrissenen Tatbestand der sonstigen Einkünfte. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Fiktion gebe es nicht und die bundesstaatlichen Kompetenzschränken seien damit überschritten worden. Im Ergebnis sei die Energiepreispauschale nicht steuerbar, da keine der sieben Einkunftsarten greife.

Das FG Münster kommt nun in der Entscheidung vom 17.4.2024 (Az. 14 K 1425/23 E) zu dem Ergebnis, dass die an Arbeitnehmer ausgezahlte Energiepreispauschale zu den steuerbaren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählt. Diese steuerliche Erfassung sei nicht verfassungswidrig.

Hinweis:

Es ist davon auszugehen, dass gegen diese Entscheidung die Revision beim BFH eingelegt werden wird, so dass diese Frage noch nicht abschließend geklärt sein dürfte.

Handlungsempfehlung:

Die FinVerw geht regelmäßig von einer steuerlichen Erfassung dieser Energiepreispauschale aus. Gegebenenfalls ist hiergegen vorzugehen. Insbesondere ist dann gegen entsprechende Einkommensteuerbescheide für 2022 ein Einspruch zu prüfen.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 Anhebung der (monetären) Schwellenwerte für die Größenklasseneinstufung bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung

Die Anforderungen an die handelsrechtliche Rechnungslegung sind sehr deutlich hinsichtlich der Rechtsform und der Größe des Unternehmens gestaffelt:

Einzelunternehmen:

- Einzelunternehmen müssen dann eine kaufmännische Buchführung einrichten, wenn diese ein Handelsgewerbe betreiben und die Komplexität des Betriebes dies erfordert. Generell nicht buchführungspflichtig sind Freiberufler. Besteht keine Buchführungspflicht, so kann insbesondere auch der steuerliche Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden.
- Die handelsrechtliche Bilanzierungspflicht erfordert die Aufstellung eines Jahresabschlusses mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Ein Anhang oder Lagebericht ist nicht verpflichtend. Auch muss der Jahresabschluss nicht allgemein offen gelegt werden. Vielmehr wird dieser i.d.R. nur dem Finanzamt und der Hausbank zugänglich gemacht.
- Besteht eine handelsrechtliche Buchführungspflicht, so kann (Wahlrecht) hierauf aber verzichtet werden und der Gewinn mittels der einfach anzuwendenden Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden, wenn in zwei aufeinander folgenden Jahren die Umsatzerlöse 800 000 € und der Gewinn 80 000 € nicht übersteigen.
- Soweit ein Gewerbebetrieb betrieben wird und keine doppelte Buchführung eingerichtet ist, kann das Finanzamt auffordern, eine solche einzurichten. Dies gilt aber nur dann, wenn der Umsatz im Kalenderjahr die Grenze von 800 000 € oder der Gewinn die Grenze von 80 000 € überschritten hat. Diese Grenzen wurden nun mit Wirkung ab 2024 angehoben. Insoweit ergibt sich eine Buchführungspflicht allerdings stets erst nach Aufforderung durch die FinVerw und erst ab dem Wirtschaftsjahr, das der Aufforderung folgt.

Hinweis:

Die Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung ist deutlich einfacher als eine Bilanzierung. Insbesondere erfordert dies nicht die Durchführung einer Inventur des Vorratsvermögens und nicht der Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen mittels Rechnungsabgrenzungsposten bzw. Rückstellungen. Andererseits ist die Bilanzierung aus betriebswirtschaftlicher Sicht sehr viel aussagekräftiger.

Personengesellschaft mit vollhaftenden Gesellschaftern:

- Vorstehende Grundsätze gelten ebenso für Personengesellschaften mit natürlichen Personen als vollhaftenden Gesellschaftern. Einzig das Wahlrecht zum Verzicht auf die Bilanzierung nach Handelsrecht bei Unterschreiten der Umsatzgrenze von 800 000 € und der Gewinngrenze von 80 000 € besteht ausschließlich für Einzelunternehmen und nicht für Personengesellschaften.

Kapitalgesellschaft (insbesondere GmbH) und GmbH & Co. KG:

- Kapitalgesellschaften, insbesondere also die GmbH und auch die GmbH & Co. KG in ihrer typischen Form, wenn also keine natürliche Person unbeschränkt haftender Gesellschafter ist, müssen handelsrechtlich zwingend eine doppelte Buchführung einrichten und einen

Jahresabschluss erstellen. Diese Verpflichtung gilt auch steuerlich. Eine Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung ist also ausgeschlossen.

- Des Weiteren werden die Berichtspflichtigen **differenziert nach der Größe des Unternehmens**. Unterschieden wird zwischen Kleinstgesellschaften, „Kleinen Gesellschaften“, „Mittelgroßen Gesellschaften“ und „Großen Gesellschaften“. Maßgeblich für die Einstufung sind die Bilanzsumme, der Jahresnettoumsatz und die Arbeitnehmerzahl im Jahresdurchschnitt. Die insoweit maßgeblichen Kriterien wurden nun **merklich angehoben** und es gelten folgende Grenzwerte:

	Kleinstgesellschaft	Kleine Gesellschaft	Mittelgroße Gesellschaft	Große Gesellschaft
Bilanzsumme	<= 450 000 € (bisher: 350 000 €)	<= 7,5 Mio. € (bisher: 6 Mio. €)	<= 25 Mio. € (bisher: 20 Mio. €)	> 25 Mio. € (bisher: 20 Mio. €)
Umsatzerlöse	<= 900 000 € (bisher: 700 000 €)	<= 15 Mio. € (bisher: 12 Mio. €)	<= 50 Mio. € (bisher: 40 Mio. €)	> 50 Mio. € (bisher: 40 Mio. €)
Mitarbeiter	< 10 (unverändert)	<= 50 (unverändert)	<= 250 (unverändert)	> 250 (unverändert)

Die Rechtsfolgen der Qualifizierung nach den Größenklassen treten nur ein, wenn an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren zwei der drei maßgeblichen Größenmerkmale über- oder unterschritten werden.

- Je nach Größenklasseneinstufung sind die Anforderungen an die handelsrechtliche Rechnungslegung unterschiedlich. Insbesondere sind folgende Aspekte von Bedeutung:

	Kleinstgesellschaft	Kleine Gesellschaft	Mittelgroße Gesellschaft	Große Gesellschaft
Bestandteile des Jahresabschlusses	Bilanz, GuV – ganz stark zusammengefasst; kein Anhang	Bilanz, GuV, Anhang (stark vereinfacht)	Bilanz, GuV, Anhang (vereinfacht)	Bilanz, GuV, Anhang
Gliederungsvorschriften für Bilanz und GuV	ganz stark zusammengefasste Gliederung möglich	Vereinfachte Gliederung	Gesetzliche Gliederungsvorgaben	Gesetzliche Gliederungsvorgaben
Lagebericht	nein	nein	ja	ja
Aufstellungsfrist	6 Monate	6 Monate	3 Monate	3 Monate
Prüfungspflicht	nein	nein	ja	ja
Offenlegung (Publizität)	Unternehmensregister (Vereinfachungen und ohne GuV) oder wahlweise Hinterlegung	Unternehmensregister (Vereinfachungen und ohne GuV)	Unternehmensregister (Vereinfachungen)	Unternehmensregister

Hinweis:

Von besonderer Bedeutung ist die Abgrenzung zwischen der mittelgroßen Gesellschaft und der großen Gesellschaft, da Letztere ab 2025 grundsätzlich zur umfassenden Nachhaltigkeitsberichterstattung als gesonderter Bestandteil des Lageberichtes verpflichtet sind.

- Die angehobenen Schwellenwerte für die Größenklasseneinstufung gelten **grds. ab 2024** (genau: Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen). Bei der Prüfung der Größenklasseneinstufung sind die angehobenen Schwellenwerte auch bzgl. der Beurteilung des vorangegangenen Abschlussstichtags anzuwenden.
- **Wahlweise** können die angehobenen Schwellenwerte auch bereits für den Jahresabschluss zum 31.12.2023 angewandt werden. Mithin ist z.B. eine Kapitalgesellschaft mit kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr, die das Wahlrecht in Anspruch nimmt, zum 31.12.2023 retrospektiv auf Basis der neuen Schwellenwerte als mittelgroß einzustufen, wenn sie entweder zum 31.12.2023 und 31.12.2022 oder zum 31.12.2022 und 31.12.2021 mindestens zwei der drei angehobenen Schwellenwerte für große Kapitalgesellschaften nicht

überschritten hatte. Führen die angehobenen Schwellenwerte zu einer günstigeren Größenklasseneinstufung für den Jahresabschluss zum 31.12.2023, so kann selbst dann, wenn dieser bereits aufgestellt und ggf. sogar bereits von den Gesellschaftern festgestellt wurde, ein geänderter Jahresabschluss nach der günstigeren Größenklasseneinstufung für Zwecke der Offenlegung des Jahresabschlusses aufgestellt werden und insoweit alle Erleichterungen für die sich nun ergebenden Größenklasseneinstufung genutzt werden.

Handlungsempfehlung:

Individuell ist zu prüfen, welche handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Anforderungen an die Rechnungslegung bestehen. Dabei sind auch Anforderungen von Abschlussadressaten, wie z.B. Kreditinstituten, zu berücksichtigen. Das Größenmerkmal der Bilanzsumme kann im Einzelfall durch bilanzpolitische Maßnahmen beeinflusst werden.

10 Keine grundsätzliche Schätzungsbefugnis bei objektiv manipulierbaren Altkassen

Gerade in bargeldintensiven Betrieben werden Mängel in der Kassenführung von der FinVerw nicht selten zum Anlass genommen, den Gewinn zu schätzen. So auch in einem aktuell vom BFH entschiedenen Fall. Im Streitfall verwendete ein Restaurantbetreiber, der einen großen Teil seiner Einnahmen in Form von Bargeld erzielte, in den Jahren 2011 bis 2014 eine elektronische Registrierkasse sehr einfacher Bauart, die bereits in den 1980er Jahren entwickelt worden war. Das Finanzamt sah die Aufzeichnungen des Stpfl. nicht als ordnungsgemäß an und nahm eine Vollschätzung der Erlöse vor. Dies führte zu einer Vervierfachung der erklärten Umsätze. Das FG beauftragte einen Sachverständigen mit der Begutachtung der Registrierkasse. Dieser kam zu dem Ergebnis, ein bestimmter interner Zähler der Kasse, der die Lückenlosigkeit der Tagesausdrucke sicherstellen sollte (Z1-Zähler), könne durch Eingabe entsprechender Codes verändert werden. Eine solche Änderung könne allerdings im Zuge von Reparaturen der Kasse erforderlich werden. Daraufhin sah das FG die Kasse als objektiv manipulierbar und damit ungeeignet für steuerliche Zwecke an und bestätigte die Vollschätzung des Finanzamtes im Wesentlichen. Eine tatsächliche Manipulation der Kasse hat das FG nicht feststellen können.

Der BFH hat nun diese Entscheidung des FG aufgehoben und zur erneuten Prüfung an das FG zurückverwiesen. Zwar sei die vom Stpfl. verwendete Registrierkasse objektiv manipulierbar gewesen. Dies stelle grundsätzlich einen formellen Mangel von hohem Gewicht dar, der dem Finanzamt eine Schätzungsbefugnis gebe. Allerdings sei das Wissen um die Manipulierbarkeit derart alter Kassenmodelle erst im Laufe der Zeit gewachsen. Daher sei den Stpfl. in Anwendung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit unter bestimmten Voraussetzungen Vertrauensschutz zu gewähren. Der in der Verwendung einer solchen objektiv manipulierbaren elektronischen Registrierkasse einfacher Bauart liegende formelle Mangel begründet keine Schätzungsbefugnis, wenn der Stpfl. in überobligatorischer Weise sonstige Aufzeichnungen führt, die eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung bieten.

Hinweis:

Der BFH hat den Fall an das FG zurückverwiesen und gibt dem FG insbesondere auf, im zweiten Rechtsgang nach ergänzender Sachaufklärung und erneuter Würdigung des Gewichts der jeweiligen Mängel abzuwägen, ob die Voraussetzungen einer griffweisen Vollschätzung oder lediglich diejenigen einer griffweisen Teilschätzung (Sicherheitszuschlag) vorliegen. Der BFH moniert jedenfalls, dass Einzelaufzeichnungen in Papierform (z.B. per Telefax eingegangene Bestellungen; ausgedruckte über das Internet eingegangene Bestellungen) nicht aufbewahrt wurden. Die Nichtaufbewahrung dieser Unterlagen schließt jegliche Möglichkeit aus, die erklärten Lieferdienstlerlöse nachträglich auf Vollständigkeit zu überprüfen. Sollten die Auslieferungsfahrer Abrechnungen erstellt haben, wären auch diese aufbewahrungspflichtig gewesen.

11 Gewinngrenze zur Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrages bzw. einer Sonderabschreibung

Kleinere und mittlere Unternehmen können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens bis zu 50 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (**Investitionsabzugsbetrag**). Im Jahr der Investition ist der Investitionsabzugsbetrag gewinnerhöhend wieder aufzulösen. Gleichzeitig kann bilanziell eine gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in gleicher Höhe erfolgen. Im Ergebnis wird damit die Abschreibung dieser Wirtschaftsgüter steuerlich vorgezogen und so

früher eine Steuerminderung erreicht. Diese kann dann zur Finanzierung der Anschaffung eingesetzt werden.

Unabhängig von der Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrages können kleinere und mittlere Unternehmen neben der laufenden Abschreibung eine Sonderabschreibung in Anspruch nehmen und damit die Abschreibungen zeitlich deutlich vorziehen. Liegen diese Voraussetzungen vor, so kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren – insoweit beliebig auf diesen Zeitraum verteilt – neben der laufenden Abschreibung eine **Sonderabschreibung** i.H.v. 40 % vorgenommen werden.

Bislang war eine Sonderabschreibung von lediglich 20 % möglich. Der heraufgesetzte Abschreibungssatz gilt für Investitionen nach dem 31.12.2023. Zu beachten ist, dass diese Sonderabschreibung unabhängig von der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages ist.

Voraussetzung für die Geltendmachung dieser Sonderabschreibung ist, dass im Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, der **Gewinn 200 000 € nicht überschreitet**. Nicht abschließend geklärt ist aber, wie dieser Gewinn zu ermitteln ist:

- Die FinVerw vertritt die Auffassung, Gewinn in diesem Sinne sei der Betrag, der ohne Berücksichtigung von geltend gemachten Investitionsabzugsbeträgen (oder deren Verrechnung) der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Damit sind außerbilanzielle Korrekturen der Steuerbilanz sowie Hinzu- und Abrechnungen bei der Einnahmen-Überschussrechnung ebenfalls zu berücksichtigen. Dies betrifft z.B. die steuerlich nicht abzugsfähige Gewerbesteuer, die mithin den maßgeblichen Gewinn erhöhen soll.
- Nach a.A. soll rein auf den steuerbilanziellen Gewinn abzustellen sein. Danach sind außerbilanzielle Hinzurechnungen, wie die Gewerbesteuer und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, nicht erhöhend zu berücksichtigen.

Das FG Niedersachsen hat mit Urteil vom 9.5.2023 (Az. 2 K 202/22) die Auffassung der FinVerw bestätigt. Allerdings ist insoweit unter dem Az. X R 16/23 die Revision beim BFH anhängig, so dass die Rechtsfrage noch offen ist.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte versucht werden, die Gewinngrenze nach der Definition der FinVerw einzuhalten, um die Möglichkeit der Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrages bzw. der Sonderabschreibung sicher zu eröffnen.

12 Gesonderte Aufzeichnung von Cateringkosten einer Netzwerkveranstaltung

Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass dürfen nur zu 70 % der angemessenen Aufwendungen überhaupt als Betriebsausgaben abgezogen werden. Voraussetzung ist die Einhaltung der gesetzlichen Nachweis- und Aufzeichnungspflichten. Konkret müssen Bewirtungskosten zwingend einzeln und getrennt von anderen Aufwendungen aufgezeichnet werden.

Wie wichtig diese Aufzeichnungspflichten sind, zeigt ein aktueller Fall, über den das FG Berlin-Brandenburg zu entscheiden hatte. Die Beteiligten stritten über die Frage der Einordnung von Cateringkosten dreier Netzwerkveranstaltungen als Bewirtungskosten. Das Finanzamt wollte den Betriebsausgabenabzug mangels einzelner und getrennter Aufzeichnung versagen.

Für Marketing- und Akquisezwecke führte die Stpfl. in den Streitjahren sog. Netzwerkveranstaltungen durch, deren Kosten streitgegenständlich waren. Bei den Veranstaltungen, die jeweils auf einer von ihr aktuell betreuten Baustelle stattfanden, liefen auf einigen Bildschirmen Werbetrailer der Stpfl. Zu Cateringzwecken waren provisorische Tresen aufgebaut, an denen die Gäste sich Speisen „auf die Hand“ sowie Getränke abholen konnten, um sie entweder im Stehen oder an bereitstehenden, aber nicht für alle Gäste ausreichenden Stehtischen zu verzehren und dabei ihre Kontaktgespräche zu führen.

Das FG bestätigt mit Entscheidung vom 17.10.2023 (Az. 6 K 6089/20) die Auffassung des Finanzamtes. Die gesetzlich vorgesehene Abzugsbeschränkung umfasst Bewirtungen von Personen „aus geschäftlichem Anlass“. Hierunter fällt insbesondere die Bewirtung von Personen, zu denen Geschäftsbeziehungen bestehen oder angebahnt werden sollen. Dies war vorliegend gegeben. Ohne Erfolg bleibt auch das zuletzt wiederholte Argument, die Darreichung

der Speisen und Getränke hätte allenfalls das Niveau eines dem Rahmen der Veranstaltung angepassten Imbisses erreicht und hätte hinter Repräsentation und Werbezwecken im Hintergrund gestanden.

13 Bemessung der Krankenversicherung eines freiwillig Versicherten bei Verlusten

Bei Selbständigen, die freiwillig krankenversichert sind, werden die Beiträge nach den Einkünften bemessen. Der steuerliche Verlustabzug, der Verluste eines Jahres periodenübergreifend berücksichtigt und damit die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherstellt, wird insoweit allerdings nicht berücksichtigt, wie das Landessozialgericht Bayern mit Urteil vom 20.2.2024 (Az. L 5 KR 340/21) bestätigt.

Im Streitfall war der Stpfl. selbständig und seit 31.7.2018 als freiwilliges Mitglied bei der Krankenkasse versichert. Zwecks endgültiger Beitragsfestsetzung zur Kranken- und Pflegeversicherung für 2019 wurde der Krankenkasse der Einkommensteuerbescheid für 2019 vorgelegt. Darin wurden u.a. folgende Einkünfte ausgewiesen: 13 800 € aus Gewerbebetrieb, 37 233 € aus nichtselbständiger Arbeit, 6 168 € aus Vermietung und Verpachtung sowie 2 629 € aus Kapitalerträgen. Der Stpfl. wies darauf hin, dass sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Wesentlichen aus einer Erstattung der Umsatzsteuer ergäben. Es würden damit Rückzahlungen des Finanzamts verbeitragt, die keinen Gewinn darstellten. 2018 habe er 14 294,17 € an Vorsteuer an das Finanzamt abgeführt, was zu einem Verlust von 19 762,12 € beigetragen habe. Mittels des vertikalen Verlustausgleichs habe sich seine Steuerlast 2018 entsprechend vermindert. Bei der Beitragsbemessung sei dieser Verlust weder für 2018 berücksichtigt noch ein Verlustvortrag vorgenommen worden. In der Folge kam es zu Anpassungen der Beiträge, wobei hierbei der Verlust des Vorjahres unberücksichtigt bleib. Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass eine Verrechnung negativer Einkünfte in früheren oder späteren Beitragszeiträumen mit positiven Einkünften in dieser Einkommensart nicht möglich sei. Die Beiträge würden vielmehr nach dem Einkommensteuerbescheid für das jeweilige Kalenderjahr festgesetzt.

Das Landessozialgericht bestätigt nun aber die vorgenommene Beitragsberechnung. Nach Auffassung des Gerichts könne ein Verlustvortrag nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht erfolgen, weil weder der Gesetzgeber noch der Spitzenverband Bund der Krankenkassen – bezüglich der Beitragsgrundsätze Selbstzahler – die Voraussetzungen hierfür geschaffen hätten.

Handlungsempfehlung:

Bei der Steuerplanung müssen auch diese Effekte berücksichtigt werden. Soweit also z.B. durch das Vorziehen von Aufwendungen ein steuerlicher Verlust entsteht, der sich im Folgejahr wieder ausgleicht, kann dies zwar zu einem Hinausschieben der Steuerlast führen, jedoch bei der Bemessung der Kranken- und Pflegeversicherung ggf. nachteilig sein.

Für Personengesellschaften

14 Gewerbeverlustr einer GmbH kann auf eine Personengesellschaft übergehen

Der BFH hatte – stark verkürzt dargestellt – über folgenden Sachverhalt zu entscheiden: Eine Kapitalgesellschaft übertrug ihre gesamte betriebliche Tätigkeit auf eine neu gegründete GmbH & Co. KG im Wege der Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Nach den Regelungen des Umwandlungsteuergesetzes wurden hierbei die steuerlichen Buchwerte fortgeführt. Die Kapitalgesellschaft war alleiniger Kommanditist und hielt auch sämtliche Anteile der Komplementär-GmbH. Nach der Einbringung führte die GmbH & Co. KG den bisher von der GmbH unterhaltenen Betrieb vollumfänglich fort, d.h. Verträge und Kundenbeziehungen sowie die Geschäftstätigkeit wurden übernommen und nahtlos fortgesetzt. Die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft beschränkte sich fortan auf das Halten der Beteiligung an der Kommanditbeteiligung an der GmbH & Co. KG und der Anteile an der Komplementär-GmbH.

Für die Kapitalgesellschaft waren für das Jahr vor der Einbringung erhebliche Gewerbeverluste festgestellt worden. Die GmbH & Co. KG beantragte nun die Fortführung dieser Gewerbeverluste.

Der BFH hat hierzu mit Urteil vom 1.2.2024 (Az. IV R 26/21) entschieden, dass in diesem Fall der Gewerbeverlust von der GmbH & Co. KG fortgeführt werden kann. Entscheidend ist, dass die einbringende Kapitalgesellschaft fortan keine eigene gewerbliche Tätigkeit mehr entfaltet.

Die Nutzung eines Gewerbeverlustes erfordert eine **Unternehmens- und Unternehmeridentität**. Durch die Einbringung alleine ist dies nicht gegeben. Vielmehr sind insoweit die allgemeinen Grundsätze zu diesen Merkmalen zu prüfen. Die Unternehmensidentität auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft ist in Fällen wie dem vorliegenden zu bejahen. Ob die Betätigung unverändert geblieben ist, muss nach dem Gesamtbild der Tätigkeit unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale beurteilt werden, wie insbesondere der Art der Betätigung, des Kunden- und Lieferantenkreises, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, der Betriebsstätten sowie der Zusammensetzung des Aktivvermögens. Unter Berücksichtigung dieser Merkmale muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen.

Der Nutzung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes durch die Mitunternehmerschaft steht nicht entgegen, dass der Verlust in der Person einer (fortbestehenden) Kapitalgesellschaft entstanden ist. **Überträgt die Kapitalgesellschaft ihren gesamten Betrieb auf eine Personengesellschaft**, unterhält die Kapitalgesellschaft nach der Einbringung gewerbsteuerrechtlich keinen (identischen) Gewerbebetrieb i.S.d. Merkmals der Unternehmensidentität mehr. Der vortragsfähige Gewerbeverlust kann somit auf Ebene der Kapitalgesellschaft nicht mehr genutzt werden. Führt die Übernehmerin das „gleiche Unternehmen“ fort, steht jedoch fortan ihr der Abzug des Gewerbeverlustes zu.

Hinweis:

Dagegen hatte der BFH in 2019 (Urteil v. 17.1.2019, Az. III R 35/17) entschieden, dass ein Verlustvortrag dann nicht übergeht, wenn eine Kapitalgesellschaft ihr operatives Geschäft im Wege der Ausgliederung auf eine Personengesellschaft überträgt und wenn sich die Kapitalgesellschaft fortan nicht nur auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung bei der Personengesellschaft beschränkt. Insoweit sind die Fälle also zu differenzieren.

15 Erweiterte Grundstücks Kürzung: Schädlichkeit der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Eine GmbH & Co. KG ist in der klassischen Ausgestaltung, bei der ausschließlich die Komplementär-GmbH zur Geschäftsführung berufen ist, als gewerblich geprägte Personengesellschaft allein schon wegen ihrer Rechtsform gewerbsteuerpflichtig. Beschränkt sich allerdings die Tätigkeit auf die reine Immobilienüberlassung (und ganz eng umgrenzte weitere Tätigkeiten), so kann bei der Gewerbebesteuer der Ertrag aus der Immobilienüberlassung gekürzt werden, so dass insoweit keine Gewerbebesteuer anfällt. Diese Regelung ist – wie die Rechtsprechung vielfach entschieden hat – eng auszulegen. Der BFH hat nun mit Urteil vom 19.12.2023 (Az. IV R 5/21) insoweit allerdings in einem wichtigen Praxisfall entschieden:

- Eine Betriebsverpachtung im Ganzen durch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ist grds. eine gewerbsteuerpflichtige Tätigkeit. Grundsätzlich ist sie für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung schädlich.
- Unschädlich ist die Betriebsverpachtung jedoch, wenn sie ausschließlich in der Nutzungsüberlassung eines die wesentliche Betriebsgrundlage bildenden Grundstücks bzw. Erbbaurechts besteht, ggf. verbunden mit für die Nutzungsüberlassung unabdingbaren Anlagen.

Im Streitfall diene das vermietete Grundstück einem Autohandelsbetrieb mit Werkstatt und Waschanlage. Letztlich konnte der BFH den konkreten Streitfall aber nicht entscheiden und hat diesen an das FG zurückverwiesen, weil geklärt werden muss, ob neben der Überlassung des Gebäudes für die Waschstraße Gegenstand des Nutzungsüberlassungsvertrags auch die (technische) Waschanlage war, was eine steuerschädliche Überlassung der Betriebsvorrichtung wäre.

Handlungsempfehlung:

Die erweiterte Grundstückskürzung bietet eine wichtige Vorschrift zur Minderung bzw. gar vollständigen Vermeidung der Gewerbesteuerbelastung. Allerdings darf insbesondere keine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werden, da dann die erweiterte Grundstückskürzung insgesamt ausscheidet. Insbesondere ist die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen regelmäßig kürzungsschädlich. Die Betriebsvorrichtungen sollten dann entweder vom Pächter angeschafft oder durch eine separate Gesellschaft überlassen werden. Insoweit ist der jeweilige Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig zu prüfen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

16 Automatischer Finanzkonten-Informationsaustausch verstößt nicht gegen Grundrechte

Der BFH hat mit Urteil v. 23.1.2024 (Az. IX R 36/21) entschieden, dass Schweizer Banken Informationen zu Konten und Depots deutscher Staatsangehöriger an die deutsche FinVerw übermitteln können. Der BFH sieht in der Übermittlung von Informationen zu ausländischen Bankkonten an die deutschen Steuerbehörden keine Verletzung der Grundrechte der inländischen Stpfl.

Der Austausch von Daten über Finanzkonten dient der Bekämpfung von Steuerhinterziehung. Unter anderem werden hierfür die Kontostände ausländischer Bankkonten an die deutsche Steuerverwaltung übermittelt. Der automatische Informationsaustausch über Finanzkonten dient der Sicherung der Steuerehrlichkeit und der Verhinderung von Steuerflucht.

Handlungsempfehlung:

Stpfl. sollten sich bewusst sein über den automatisierten Informationsaustausch über Finanzkonten mit etlichen ausländischen Staaten. Der Meldepflicht unterliegen Banken, Versicherungsunternehmen und Investmentfonds.

Für Hauseigentümer

17 Kleinere Photovoltaikanlagen: Zunehmend Streitfälle zu im Jahr 2021 geltend gemachten Investitionsabzugsbeträgen

Für kleinere Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) ist mit Wirkung ab dem Jahr 2022 eine umfassende Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer eingeführt worden. Einnahmen z.B. aus der Einspeisung des Stroms in das öffentliche Netz und auch die Entnahme von Strom für den Verbrauch im privaten Haushalt sind steuerfrei bei

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

Insgesamt ist die Steuerbefreiung begrenzt auf begünstigte PV-Anlagen mit einer Gesamtleistung von bis zu 100 kWp pro Stpfl.

Hinweis:

Die Steuerbefreiung soll im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024 mit Wirkung ab dem Jahr 2024 hinsichtlich der einbezogenen Anlagen einheitlich dahingehend geregelt werden, dass Anlagen erfasst werden, „wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder

Mitunternehmerschaft beträgt“. Insoweit soll also eine Vereinheitlichung, aber auch Ausweitung des Anwendungsbereichs erfolgen. Auch soll damit „klargestellt“ werden, dass die 100 kWp-Grenze als Freigrenze zu verstehen ist, bei deren Überschreitung der Betrieb aller PV-Anlagen vollständig steuerpflichtig wird. Insoweit ist allerdings abzuwarten, bis diese Gesetzesänderung im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024 beschlossen ist, was voraussichtlich erst gegen Ende des Jahres der Fall sein wird.

Zunehmend wird aber auch deutlich, dass die Steuerbefreiungsvorschrift für Stpfl. nicht immer vorteilhaft ist, denn vielfach stellte sich die Investition in eine solche PV-Anlage bis zur Einführung der Steuerbefreiungsvorschrift aus steuerlicher Sicht vorteilhaft dar. Insbesondere konnten auf Grund degressiver Abschreibung und Sonderabschreibungen die Investitionskosten vergleichsweise rasch steuerlich geltend gemacht werden, was in den ersten Jahren zu steuerlichen Verlusten und damit Steuerminderungen führte.

Daneben war aber auch im Vorgriff auf die Investition möglich, einen steuermindernden **Investitionsabzugsbetrag** geltend zu machen. Damit konnten im Ergebnis Abschreibungsbeträge bereits vor der Investition steuerlich geltend gemacht werden. Nun stehen die Fälle im Fokus der FinVerw, bei denen Stpfl. bis einschließlich 2021 Investitionsabzugsbeträge für geplante Investitionen in PV-Anlagen, die ab 2022 unter die Steuerbefreiung fallen, steuerlich geltend gemacht haben. Nach Ansicht der FinVerw sind solche Investitionsabzugsbeträge rückgängig zu machen, so dass der bei der Geltendmachung gewährte Steuervorteil entfällt. Insoweit ergeben sich Steuernachzahlungen, welche zudem regelmäßig mit Nachzahlungszinsen belastet sind.

Diese Sichtweise der FinVerw ist durchaus strittig. Das **FG Köln** hat nun in einem vorläufigen Verfahren „nach summarischer Prüfung keine ernstlichen Zweifel“ an dieser Sichtweise der FinVerw erkannt (Beschluss vom 14.3.2024, Az. 7 V 10/24). Auf Grund der ab 2022 geltenden Steuerbefreiung könne der in 2021 gebildete Investitionsabzugsbetrag nicht mehr entsprechend der gesetzlichen Vorgaben verwendet werden. Insoweit sieht das Gericht in dieser summarischen Prüfung auch keine verfassungswidrige Rückwirkung darin, dass der Stpfl. bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags noch gar keine Kenntnis von der rückwirkend eingeführten Steuerbefreiung haben konnte.

Über einen vergleichbaren Fall hatte auch das **FG Nürnberg** zu entscheiden. Das Gericht hat mit Beschluss vom 1.3.2024 (Az. 5 V 1163/23) ebenso die Rückgängigmachung eines im Jahr 2021 für den Betrieb einer PV-Anlage gebildeten Investitionsabzugsbetrags für rechtmäßig angesehen. Hier hatte das FG bei der gebotenen summarischen Prüfung keine ernstlichen Zweifel daran, dass es an der Gewinnerzielungsabsicht hinsichtlich des Betriebs der PV-Anlage fehlt, weshalb die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages ausgeschlossen war.

Die **Gewinnerzielungsabsicht** sei zweistufig zu prüfen. Sie besteht aus einer Ergebnisprognose und der Prüfung der einkommensteuerrechtlichen Relevanz der Tätigkeit. Bei einer negativen Prognose sei weiter zu prüfen, welche Gründe dafür verantwortlich sind.

Hinsichtlich der Nutzung des durch die PV-Anlage erzeugten Stroms durch die Stpfl. für private Zwecke liegt eine Entnahme vor, die im Rahmen der Totalgewinnprognose mit den anteiligen Selbstkosten zu bewerten sei. Das FG lehnt insoweit eine Bewertung der Entnahme mit den Marktpreisen ab. Unter Ansatz der Entnahmen zu Selbstkosten und der daneben erzielten Einspeisevergütung ergebe sich vorliegend keine positive Ergebnisprognose.

Auch ist das FG der Auffassung, dass bei summarischer Prüfung für den Streitfall keine ernsthaften Zweifel daran bestehen, dass die Stpfl. die PV-Anlage aus im Bereich der privaten Lebensführung liegenden Gründen betreiben, insbesondere auf Grund Installation einer Wallbox. Auch in der Wirtschaftlichkeitsprognose wird insbesondere der Nutzen der PV-Anlage für die private Elektromobilität hervorgehoben. Dies stellen Gründe und Vorteile dar, die sich außerhalb der einkommensteuerrechtlichen Sphäre der Stpfl. bewegen und damit der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

Hinweis:

Nach Ansicht der FinVerw kann aus Vereinfachungsgründen der Entnahmewert auf Antrag auch aus dem Strompreis des/eines regionalen Energieversorgers abgeleitet oder pauschal mit 0,20 €/kWh angesetzt werden. Bei Ansatz der Entnahme mit den individuellen Stromgestehungskosten (vereinfacht Anschaffungskosten zzgl. weitere laufende Kosten bezogen auf die Gesamterzeugung in 20 Jahren) – wie vom FG erfolgt – dürften sich bei Anlagen auf dem privaten Einfamilienhaus regelmäßig keine positiven

Ergebnisprognosen darstellen lassen. Diese erfordern vielmehr den Einbezug des selbstgenutzten Stroms zu Marktpreisen (und nicht mit den entstehenden Kosten).

18 FinVerw informiert über die aktuelle steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen

Das FinMin Thüringen hat aktuell nochmals über die steuerlichen Erleichterungen bei Betrieb von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) informiert. Diese Regelungen führen vielfach insbesondere dazu, dass steuerliche Erklärungspflichten entfallen. Hinzuweisen ist insbesondere auf die folgenden Aspekte:

Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer führt vielfach zum Wegfall von Erklärungspflichten

Bestimmte PV-Anlagen, so insbesondere auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandene PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) genießen seit 2022 eine Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer. Verbunden ist diese Steuerfreiheit damit, dass auch Aufwendungen, die mit der PV-Anlage im Zusammenhang stehen, wie z.B. Abschreibung, Finanzierungsaufwendungen oder Wartung, steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden können.

Hinweis:

Dies gilt ab dem Jahr 2022, und zwar unabhängig davon, wann die PV-Anlage installiert wurde. Damit sind auch Einnahmen aus vor 2022 installierten Anlagen, die die Größenkriterien einhalten, von der Einkommensteuer freigestellt.

Dies führt nach den Ausführungen der FinVerw zu folgenden Erleichterungen bei den steuerlichen Erklärungspflichten, wenn ausschließlich steuerbefreite PV-Anlagen betroffen sind:

- Es muss kein Gewinn ermittelt werden und auch die Verpflichtung zur Abgabe einer Gewinnermittlung, z.B. Einnahmen-Überschussrechnung, entfällt.
- Sofern die Abgabe der Einkommensteuererklärung nur auf Grund der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb der PV-Anlage erfolgte und keine weiteren Pflichtveranlagungstatbestände vorliegen, kann zukünftig auf die Abgabe der Einkommensteuererklärung verzichtet werden.

Hinweis:

Umstritten ist die Sichtweise der FinVerw hinsichtlich mit der PV-Anlage im Zusammenhang stehender Aufwendungen. Die FinVerw geht davon aus, dass sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit einer begünstigten PV-Anlage nicht mehr als Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden können.

Möglichkeit der Entnahme von „Altanlagen“ aus dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen

Vor dem 1.1.2023 erworbene PV-Anlagen wurden regelmäßig dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordnet und von der Kleinunternehmerregelung wurde kein Gebrauch gemacht. Dies ermöglichte den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der PV-Anlage. Ab dem 1.1.2023 wurde bei der Umsatzsteuer für die Lieferung und Installation bestimmter kleiner Photovoltaikanlagen ein Nullsteuersatz eingeführt. Nun kann geprüft werden, ob diese faktische Umsatzsteuerbefreiung genutzt werden kann, um eine solche „Altanlage“ steuerschonend aus dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen wieder zu entnehmen. Erfolgt dies, so braucht die Entnahme von Strom für die Verwendung für private Zwecke nicht mehr der Umsatzsteuer unterworfen zu werden.

Die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe ebenfalls dem Nullsteuersatz, soweit die zu entnehmende PV-Anlage im Grundsatz unter die Regelung zum Nullsteuersatz fällt. Dies ist der Fall, wenn

- die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wurde;
- Vorstehend genannte Voraussetzungen gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kWp beträgt.

Weiterhin ist die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen nur möglich, wenn

- der Betreiber der PV-Anlage beabsichtigt, künftig mehr als 90 % des mit der Anlage erzeugten Stroms für private Zwecke zu verwenden. Davon ist aus Vereinfachungsgründen auszugehen, wenn ein Teil des mit der PV-Anlage erzeugten Stroms z.B. in einer Batterie gespeichert wird oder zur nicht nur gelegentlichen Ladung eines Elektrofahrzeugs oder zum Betrieb einer Wärmepumpe verwendet wird. Ausreichend ist auch, wenn eine sog. Rentabilitätsrechnung zum Entnahmezeitpunkt eine Nutzung für private Zwecke von über 90 % nahelegt.
- Weiterhin muss die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen dokumentiert werden. Die Entnahme der PV-Anlage sollte daher dem zuständigen Finanzamt unter Angabe des Entnahmezeitpunkts und Begründung der Entnahmemöglichkeit angezeigt werden. Gleichzeitig ist die Entnahme zum Nullsteuersatz in der Umsatzsteuer-Voranmeldung (Kz. 87) und der Umsatzsteuer-Jahreserklärung (Kz. 158) zu erklären, soweit die Regelbesteuerung Anwendung findet. Die Entnahme kann nur zum aktuellen Zeitpunkt und damit nicht rückwirkend erfolgen.

Erfolgt die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen, so hat dies umsatzsteuerlich folgende Konsequenzen:

- Mit der Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen entfällt die Umsatzbesteuerung des privat verbrauchten Stroms.
- Dagegen ist die Stromlieferung an den Netzbetreiber oder Dritte – bei Anwendung der Regelbesteuerung – weiterhin mit einer Umsatzsteuer von 19 % zu besteuern. Die umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten bestehen unverändert fort.
- Die Umsatzbesteuerung des eingespeisten Stroms endet erst mit einer Rückkehr zur Kleinunternehmerregelung. Dies kann frühestens fünf Jahre nach Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (regelmäßig bei Erwerb der PV-Anlage) erfolgen.
- Nach der Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen ist ein Vorsteuerabzug, z.B. aus Reparatur- und Wartungsleistungen, nur noch in Höhe der unternehmerischen Nutzung (Anteil des in das Netz eingespeisten oder an Dritte verkauften Stroms) möglich.

Handlungsempfehlung:

Diese Materie kann im Einzelfall auch anders zu beurteilen sein. Insoweit sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

19 Pflicht zur Abgabe von Grundsteuer-Änderungsanzeigen – teilweise Fristverlängerung

Die Bemessungsgrundlagen für die Grundsteuer werden grds. in Zeitabständen von sieben Jahren allgemein festgestellt (sog. Hauptfeststellung). Im Übrigen erfolgen Fortschreibungen nur anlassbezogen, so insbesondere bei maßgeblichen Wertänderungen oder wenn sich die Art oder Zurechnung eines Grundstücks geändert hat (sog. Fortschreibungen). Damit die FinVerw das Erfordernis einer Fortschreibung erkennen kann, bestehen insbesondere für den Grundstückseigentümer Anzeigepflichten. So ist – ohne Aufforderung der FinVerw – in folgenden Fällen eine Änderungsanzeige an die FinVerw vorzunehmen:

- Änderung der Vermögensart: z.B. ein bisher als Grundvermögen bewerteter Grundbesitz wird nun als land- und forstwirtschaftliches Vermögen eingestuft oder umgekehrt;
- Änderung des Entwicklungszustandes: Grundsätzlich ist keine Änderungsanzeige abzugeben, wenn der Gutachterausschuss neue Bodenrichtwerte für das betroffene Grundstück feststellt. Dagegen ist anzuzeigen, wenn sich der Entwicklungszustand des Grundstücks geändert hat, so z.B. auf Grund eines Bebauungsplanes;
- Wertänderungen: Es wurden Bau- oder ähnliche Maßnahmen durchgeführt, z.B. Neu-, An-, Um- oder Ausbauten sowie Kernsanierungen oder Abrisse.
- Nutzungsänderung: Ein Grundstück wird anders genutzt, so z.B., wenn eine Gewerbeeinheit zu einer Wohneinheit umgestaltet wird.
- Bei Wohngrundstücken: Die Wohn- oder Nutzfläche oder die Anzahl der Garagenstellplätze hat sich geändert.

Handlungsempfehlung:

Mithin ist insbesondere bei Umbaumaßnahmen, wie z.B. dem Ausbau des Dachgeschosses, der Errichtung eines Anbaus oder Abrissmaßnahmen oder auch bei Nutzungsänderung, wie z.B. dem Umbau von Ladenlokalen in Wohnraum, stets zu prüfen, ob dies eine Anzeigepflicht auslöst.

Die Anzeige ist auf den Beginn des Kalenderjahres abzugeben, das der Änderung folgt. Nun wurden mit Ländere rlass v. 28.2.2024 die Fristen verlängert. Es gelten folgende Fristen:

für im Jahr 2022 eingetretene Änderungen	Änderungsanzeige bis zum 31.12.2024
für im Jahr 2023 eingetretene Änderungen	Änderungsanzeige bis zum 31.12.2024
für im Jahr 2024 eingetretene Änderungen	Änderungsanzeige bis zum 31.1.2025

Hinweis I:

In den Ländermodellen Bayern, Hamburg und Niedersachsen gelten Besonderheiten. Insoweit müssen Anzeigen bis zum 31.3. des Jahres abgegeben werden, das dem Jahr der Änderung folgt.

Hinweis II:

Daneben ist jede Änderung in der Nutzung oder in den Eigentumsverhältnissen eines ganz oder teilweise von der Grundsteuer befreiten Grundstücks anzuzeigen, die zu einer Änderung oder zum Wegfall der Steuerbefreiung führen kann. Betroffen sind hiervon insbesondere gemeinnützige Körperschaften, die Grundbesitz teilweise für gemeinnützige Zwecke verwenden. Die Anzeige ist innerhalb von drei Monaten nach Eintritt der Änderung zu erstatten. Insoweit hat sich an der Frist keine Veränderung ergeben.

20 Sachverständige Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden ImmoWertV

Für Gebäude sieht das Gesetz grds. feste Abschreibungssätze vor. Dies gilt auch dann, wenn ein bereits bestehendes Gebäude erworben wird, welches ggf. schon etliche Jahrzehnte genutzt wurde. Gebäude, die nicht einem Betriebsvermögen zugeordnet sind, werden grds. wie folgt abgeschrieben:

bei Fertigstellung nach dem 31.12.2022	mit jährlich 3 %
bei Fertigstellung vor dem 1.1.2023 und nach dem 31.12.1924	mit jährlich 2 %

Abweichend hiervon steht es dem Stpfl. allerdings auch offen, eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen. Insoweit muss belegt werden, dass das konkrete Gebäude vor Ablauf dieser aus den festen AfA-Sätzen resultierenden Nutzungsdauer objektiv betrachtet technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist. Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer i.S.d. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist nur durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, zu erbringen. Die FinVerw fordert grds. ein Bausubstanzgutachten.

Die Rechtsprechung des BFH hat allerdings bereits entschieden, dass diese strengen Nachweisanforderungen der FinVerw nicht durch das Gesetz gedeckt sind. Dies bestätigt der BFH nun nochmals in der Entscheidung vom 23.1.2024 (Az. IX R 14/23). Der BFH stellt klar, dass sich der Stpfl. zur Darlegung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes jeder sachverständigen Methode bedienen kann, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint. Insbesondere die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gemäß der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) ist eine gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode, die ohne eine gesetzliche Anordnung für steuerrechtliche Schätzungen nicht ausgeschlossen werden kann.

Klarstellend weist der BFH darauf hin, dass der Stpfl. aber nicht allein durch eine schlichte Bezugnahme auf die modellhaft ermittelte Gesamt- sowie Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden Immobilienwertermittlungsverordnung eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer darlegen und nachweisen kann. Vielmehr bedarf es für die Schätzung der Nutzungsdauer einer sachverständigen Begutachtung, die sich insbesondere zu den individuellen Gegebenheiten des Objekts (z.B. durchgeführte oder unterlassene Instandsetzungen oder Modernisierungen) verhält.

Hinweis:

Damit bestätigt der BFH die Grundsätze zum Nachweis einer tatsächlich kürzeren Restnutzungsdauer eines Gebäudes. Abzuwarten bleibt, ob die FinVerw ihre anderslautende Ansicht möglicherweise nochmals gesetzgeberisch versucht klarzustellen.

Mit freundlichen Grüßen