

Mandanteninfo aktuell

Der monatliche Informationsbrief für Mandanten Ausgabe Februar 2023

Unternehmer und Geschäftsführer

Bilanzierung: Rückstellung für Verpflichtungen aus Kundenkartenprogramm

Verpflichtet sich ein Handelsunternehmen gegenüber den an seinem Kundenkartenprogramm teilnehmenden Kunden, diesen im Rahmen eines Warenkaufs in Abhängigkeit von der Höhe des Warenkaufpreises Bonuspunkte bzw. Gutscheine zu gewähren, die der Karteninhaber innerhalb des Gültigkeitszeitraums bei einem weiteren Warenkauf als Zahlungsmittel einsetzen kann, ist für die am Bilanzstichtag noch nicht eingelösten Bonuspunkte bzw. Gutscheine eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, wenn wahrscheinlich ist, dass die Verbindlichkeit entsteht und dass das Unternehmen in Anspruch genommen werden wird (BFH-Urteil vom 29.09.2022, IV R 20/19).

Die Klägerin, deren Tochterunternehmen und Partnerunternehmen gaben gemeinsam die A-Card heraus. Die Inhaber der A-Card erhielten beim Einkauf in den teilnehmenden Geschäften und im A-Onlineshop Bonuspunkte auf den jeweiligen Wert ihres Einkaufs in Höhe von 3 Prozent. Die Bonuspunkte wurden auf das Bonuspunktekonto des Karteninhabers übertragen und fortlaufend aufaddiert. Die auf dem Bonuspunktekonto gutgeschriebenen Punkte konnten ab einem Punktestand von 250 Punkten (entspricht 2,50 Euro) im A-Onlineshop eingelöst werden. Das Finanzamt war der Auffassung, dass die Einlösungsverpflichtung aus dem Bonuspunktesystem bei der Klägerin zum Bilanzstichtag weder eine zu passivierende Verbindlichkeit begründe, noch eine ungewisse Verbindlichkeit, die in Form einer Rückstellung gewinnmindernd Berücksichtigung finden könne. Doch die hiergegen gerichtete Klage war erfolgreich; die Revision des Finanzamts hat der Bundesfinanzhof zurückgewiesen. Die Klägerin musste in ihrer Bilanz für die am Bilanzstichtag noch nicht eingelösten Bonuspunkte/Gutscheine eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden.

Praxistipp: Anders sind Sachverhalte zu beurteilen, in denen Gutscheine ausgegeben werden, die einen Anspruch auf Preisermäßigung von Dienstleistungen im Folgejahr gewähren. Für diese Gutscheine sind im Ausgabejahr weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen zu bilanzieren. Das hat der BFH mit Urteil vom 19.09.2012 (IV R 45/09) für den Fall von Friseursalons entschieden, die ihren Kunden als Weihnachtsgeschenke jeweils einen oder zwei Gutscheine ausgehändigt haben, die die Kunden beim nächsten Besuch des Friseursalons einlösen konnten. Der Unterschied zwischen dem aktuellen Urteilsfall und dem "Friseurgutschein-Fall" liege darin, dass die Gutscheine der Friseursalons einen Preisnachlass nicht für bereits bezogene, sondern für künftige Dienstleistungen enthalten. Die Verbindlichkeiten der Friseursalons seien im Ausgabejahr weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht.

Bilanzierung: Wahlrecht zur Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind mitunter aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) zu bilden. Damit werden Ausgaben und Einnahmen demjenigen Wirtschaftsjahr zugeordnet, zu dem sie wirtschaftlich gehören (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG). Der Bundesfinanzhof hat im Jahre 2021 entschieden, dass aktive RAP auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden sind. Weder dem Grundsatz der Wesentlichkeit noch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz lasse sich eine Einschränkung der Pflicht zur Bildung auf wesentliche Fälle entnehmen (BFH-Urteil vom 16.03.2021, X R 34/19).

Zur Vereinfachung und zum Bürokratieabbau hat der Gesetzgeber nun mit dem Jahressteuergesetz reagiert: Ab dem 01.01.2023 wird per Gesetz eine Wesentlichkeitsgrenze für den Ansatz von RAP bestimmt, die sich betragsmäßig an der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter orientiert. Aktive und passive RAP müssen damit nur noch dann gebildet werden, wenn die einzelne Ausgabe oder Einnahme den Betrag von 800 Euro übersteigt (§ 5 Abs. 5 Satz 2 EStG). Das Wahlrecht zum Verzicht auf eine RAP-Bildung kann aber nur einheitlich für sämtliche Abgrenzungsfälle und damit für alle dem Wahlrecht unterliegenden Einnahmen und Ausgaben ausgeübt werden.

GmbH: BFH lockert Voraussetzung für inkongruente Gewinnausschüttungen

Gesellschafter einer GmbH nehmen an den Gewinnausschüttungen grundsätzlich im Verhältnis ihres Anteils am Stammkapital teil. Doch dies ist nicht immer gewünscht, das heißt, zuweilen bietet es sich an, einem Gesellschafter einen geringeren Betrag auszuschütten als es seinem Anteil am Stammkapital entsprechen würde, während die übrigen Gesellschafter ihren "normalen" Anteil erhalten. Dies wird als inkongruente oder disquotale Gewinnausschüttung bezeichnet.

Bundesfinanzhof und Finanzverwaltung akzeptieren diese Art von Gewinnausschüttungen, allerdings fordert die Finanzverwaltung für eine steuerliche Anerkennung, dass eine vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist. Dies sei bei der GmbH der Fall, wenn der Gesellschaftsvertrag einen anderen Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile erlaubt. Oder: Die Satzung enthält anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine Klausel, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, und der Beschluss ist mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst worden.

Jüngst hat der BFH geurteilt, dass auch ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss anzuerkennen ist (BFH-Urteil vom 28.09.2022, VIII R 20/20). Es ging um folgenden Sachverhalt: Der Kläger war in den Streitjahren zu 50 Prozent an einer GmbH 1 beteiligt. Weiterer Gesellschafter war eine GmbH 2, deren alleiniger Gesellschafter der Kläger war. Die Gesellschafter der GmbH 1 fassten in den Streitjahren jeweils einstimmig Vorabausschüttungsbeschlüsse, mit denen die Vorabgewinne nur an die GmbH 2 verteilt wurden. Der Gesellschaftsvertrag der GmbH 1 enthielt keine Regelungen zur Gewinnverteilung. Gewinne waren daher entsprechend der Beteiligungsverhältnisse zu verteilen (§ 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG). Das Finanzamt sah die Ausschüttungsbeschlüsse wegen der inkongruenten Verteilung der Vorabgewinne als zivilrechtlich nichtig an und versteuerte die hälftigen Ausschüttungsbeträge beim Kläger als verdeckte Gewinnausschüttungen.

Das Finanzgericht und nun auch der BFH sehen die Sache anders. Die einstimmig gefassten Ausschüttungsbeschlüsse seien als zivilrechtlich wirksame Gewinnverwendungs- und -verteilungsbeschlüsse der Besteuerung zugrunde zu legen. Es lägen daher nur offene Gewinnausschüttungen der GmbH 1 an die GmbH 2 und keine Ausschüttungen an den Kläger vor. Eine Zurechnung der hälftigen Ausschüttungsbeträge beim Kläger aufgrund eines Gestaltungsmissbrauchs komme nicht in Betracht. Zivilrechtlich wirksam beschlossene inkongruente Ausschüttungen seien steuerlich anzuerkennen.

Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Werbungskosten: Kürzung bei steuerfreien Leistungen aus einem Stipendium

Aufwendungen für ein Masterstudium, die grundsätzlich als Werbungskosten abziehbar sind, müssen um steuerfreie Leistungen gekürzt werden, die der Steuerbürger aus einem Stipendium erhält (BFH-Urteil vom 29.09.2022, VI R 34/20). Die Klägerin absolvierte ein Masterstudium in den USA, das als Zweitausbildung galt und bei dem daher ein Werbungskostenabzug in Betracht kam. Für dieses Studium erhielt sie ein Stipendium des Deutschen Akademischen Austauschdienstes (DAAD). Der DAAD zahlte der Klägerin monatliche Stipendienraten zur Bestreitung des Lebensunterhalts in den USA, insbesondere für Wohnung und Verpflegung. Außerdem erstattete er anteilige Studiengebühren und Reisekosten. Die Klägerin machte die Studiengebühren, Reisekosten, Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung in den USA und Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten geltend, ohne die Stipendienleistungen in Abzug zu bringen. Das hält der BFH aber für falsch.

Die Aufwendungen der Klägerin für ihr Masterstudium stellen dem Grunde nach vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dar. Diese dürfen sich aber nicht voll steuermindernd auswirken, da ein Stipendium steuerfrei gewährt wurde.

Es bestehen zwei Wege, um den Werbungskostenabzug zu kompensieren: Entweder werden die Werbungskosten gekürzt oder die Zahlungen aus dem Stipendium werden als Einnahme versteuert. Im Urteilsfall war das Stipendium des DAAD nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei, so dass eine Kompensation des Werbungskostenabzugs durch eine Einnahme ausschied. Daher werden die Werbungskosten gekürzt, das heißt, sie dürfen nicht abgezogen werden, soweit dafür das Stipendium gewährt worden ist. Dies ergibt sich aus § 3c Abs. 1 EStG.

Doppelter Haushalt: "Umgekehrte" Besuchsfahrten sind abziehbar

Die Aufwendungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung werden als Werbungskosten anerkannt. Abziehbar sind unter anderem die Kosten für eine Familienheimfahrt pro Woche, und zwar mit der Entfernungspauschale. Grundsätzlich setzt der Begriff der Familienheimfahrt nach seinem Wortlaut und Sinngehalt voraus, dass der Arbeitnehmer von seinem Beschäftigungsort zu seiner Familie am Wohnort fährt. Eine Familienheimfahrt liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer am Beschäftigungsort von seinem Ehegatten oder anderen Familienangehörigen besucht wird. Doch es gibt hier eine Ausnahme: Ist es dem Mitarbeiter aus beruflichen Gründen nicht möglich, am Wochenende nach Hause zu fahren, und fährt daher der Ehegatte, gegebenenfalls mit den Kindern, zum Beschäftigungsort, so können die Kosten dieser "umgekehrten Familienheimfahrt" abziehbar sein. Diese Ausnahme ist nunmehr in den Lohnsteuer-Richtlinien verankert worden, so dass sie für die Finanzämter bindend ist.

In R 9.11 Abs. 6 Nr. 2 heißt es nun: *"Aufwendungen für Besuchsfahrten der mit dem Arbeitnehmer in der Hauptwohnung lebenden Personen an den Ort der ersten Tätigkeitsstätte des den doppelten Haushalt führenden Arbeitnehmers sind Werbungskosten, wenn der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen an einer Familienheimfahrt gehindert ist."* Damit besteht nun eine Rechtsgrundlage für den Abzug der umgekehrten Familienheimfahrten, an die sich die Finanzbeamten zwingend halten müssen.

Praxistipp: Was sind berufliche Gründe? Diese hat der Richtliniengeber leider nicht benannt. Man kann unseres Erachtens aber davon ausgehen, dass in folgenden Fällen ein beruflicher Grund gegeben ist: Bereitschaftsdienst, Arbeit am Wochenende, Fortbildungsveranstaltung am Wochenende, Arbeitsüberlastung. Es kann auch sein, dass die Abwesenheit vom Beschäftigungsort aufgrund einer Weisung oder Empfehlung des Arbeitgebers nicht vertretbar oder unerwünscht ist.

Lohnsteuer: Merkblatt der Finanzverwaltung zur Steuerklassenwahl

Ehegatten können für den Lohnsteuerabzug grundsätzlich wählen, ob sie beide in die Steuerklasse IV eingeordnet werden wollen oder ob einer von ihnen (der Höherverdienende) nach Steuerklasse III und der andere nach Steuerklasse V besteuert werden will. Die Steuerklassenkombination III/V ist so gestaltet, dass die Summe der Steuerabzugsbeträge beider Ehegatten in etwa der zu erwartenden Jahressteuer entspricht, wenn der in Steuerklasse III eingestufte Ehegatte ca. 60 Prozent und der in Steuerklasse V eingestufte ca. 40 Prozent des gemeinsamen Arbeitseinkommens erzielt.

Bei abweichenden Verhältnissen des gemeinsamen Arbeitseinkommens kann es aufgrund des verhältnismäßig niedrigen Lohnsteuerabzugs zu Steuernachzahlungen kommen. Aus diesem Grund besteht bei der Steuerklassenkombination III/V generell die Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung. Zur Vermeidung von Steuernachzahlungen bleibt es den Ehegatten daher unbenommen, sich trotzdem für die Steuerklassenkombination IV/IV zu entscheiden, wenn sie den höheren Steuerabzug bei dem Ehegatten mit der Steuerklasse V vermeiden wollen; dann entfällt jedoch für den anderen Ehegatten die günstigere Steuerklasse III. Zudem besteht die Möglichkeit, die Steuerklassenkombination IV/IV mit Faktor zu wählen ("Faktorverfahren"). Bitte beachten Sie, dass das Gesagte gleichermaßen für Lebenspartner im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes gilt.

Um Verheirateten und Lebenspartnern die Steuerklassenwahl zu erleichtern, haben das Bundesministerium der Finanzen und die Finanzbehörden der Länder ein Merkblatt erstellt, das unter folgendem Link abrufbar ist: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Lohnsteuer/BMF_Schreiben_Allgemeines/2023-02-14-aktualisiertes-merkblatt-steuerklassenwahl-2023.pdf?__blob=publicationFile&v=2

Immobilienbesitzer

Entnahme einer Wohnung: Zum Sofortabzug von Sanierungsaufwendungen

Wird eine Immobilie aus dem Betriebsvermögen entnommen und im Anschluss modernisiert, so stellt sich die Frage, ob die Kosten sofort in voller Höhe oder nur im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) abzuziehen sind - vorausgesetzt natürlich, dass die Räumlichkeiten weiter der Einkünfteerzielung dienen, also nach der Entnahme vermietet werden. Der Bundesfinanzhof hat diesbezüglich entschieden, dass die Kosten im Regelfall sofort abziehbar sind, es sei denn, sie nehmen einen solchen Umfang ein, dass sie "echte" Herstellungskosten sind, beispielsweise weil neuer Wohnraum geschaffen wird oder weil es sich um eine Kernsanierung handelt. Unerheblich ist aber, ob die Kosten 15 Prozent des Entnahmewerts überschreiten oder nicht. Diese 15-Prozent-Grenze gilt für "anschaffungsnahe Herstellungskosten", das heißt für Renovierungen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG). Die Überführung eines Wirtschaftsguts vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen ist aber keine Anschaffung in diesem Sinne - so der BFH mit Urteil vom 03.05.2022 (IX R 7/21). Im Streitfall hatte der Kläger, der Inhaber einer Hofstelle war, eine zu seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Wohnung entnommen. Die Wohnung, die in allen Streitjahren vermietet war, sanierte und modernisierte er

im Anschluss. Das Finanzamt meinte, der Kläger könne die hierfür entstandenen Aufwendungen nicht sofort als Erhaltungsaufwand abziehen. Vielmehr lägen anschaffungsnahe Herstellungskosten vor, die bei der Ermittlung der Vermietungseinkünfte lediglich im Wege der AfA über die Nutzungsdauer des Objektes verteilt steuerlich geltend gemacht werden könnten. Doch der BFH ist dem entgegengetreten.

Eine Entnahme der Wohnung aus dem Betriebsvermögen sei keine Anschaffung i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Es fehle sowohl an der für eine entsprechende Anschaffung notwendigen Gegenleistung als auch an einem Rechtsträgerwechsel, sofern das Wirtschaftsgut in das Privatvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt werde. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG stelle die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen im Wege der Entnahme nicht durch Fiktion einer Anschaffung gleich. Da noch zu klären ist, ob die Aufwendungen für die Baumaßnahmen möglicherweise echte Herstellungskosten i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB darstellen, die ebenfalls lediglich im Wege der AfA zu berücksichtigen wären, hat der BFH die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen.

Grundsteuer: Erlassantrag bei Mietausfällen bis Ende März 2023 stellen

Gerade in Corona-Zeiten dürften viele Vermieter Mietausfälle zu beklagen haben. Betroffene sollten dann unbedingt den Stichtag 31. März 2023 beachten: Falls sie bei vermieteten Wohnungen oder Gebäuden im Jahre 2022 ohne eigenes Verschulden erhebliche Mietausfälle erlitten haben, können Vermieter nämlich einen teilweisen Erlass der Grundsteuer beantragen - und zwar bei der zuständigen Gemeindeverwaltung bzw. in Berlin, Hamburg und Bremen (nicht aber Bremerhaven) beim Finanzamt.

Praxistipp: Bei einer Ertragsminderung von mehr als 50 Prozent beträgt der Grundsteuererlass 25 Prozent, bei einer Ertragsminderung von 100 Prozent gibt es 50 Prozent der Grundsteuer zurück.

Ein Grundsteuererlass kommt aber nicht in Betracht, wenn die Ertragsminderung durch eine Fortschreibung des Einheitswerts berücksichtigt werden kann, etwa wenn ein Gebäude stark beschädigt wurde. In diesen Fällen sollte beim Finanzamt ein Antrag auf Wertfortschreibung des Einheitswerts gestellt werden.

Auch bei eigengewerblich genutzten Immobilien ist ein Erlass der Grundsteuer denkbar; maßgebend ist die Minderung der Ausnutzung des Grundstücks. Wer seine Räumlichkeiten also aufgrund der Konjunktur oder aufgrund von Corona-Maßnahmen nicht im gewohnten Umfang nutzen konnte, sollte einen Antrag auf Grundsteuererlass zumindest in Erwägung ziehen.

Praxistipp: Betriebsinhaber müssen jedoch zusätzlich darlegen, dass die Einziehung der Grundsteuer nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Betriebs unbillig wäre. Dazu sollten sie den Jahresabschluss oder zumindest betriebswirtschaftliche Auswertungen vorlegen können.

PV-Anlagen: Fragen-Antworten-Katalog zum Nullsteuersatz bei der Umsatzsteuer

Für die Lieferung einer Photovoltaikanlage fällt seit dem 01. Januar 2023 keine Umsatzsteuer mehr an, wenn diese auf oder in der Nähe eines Wohngebäudes installiert wird. Es gilt nun ein so genannter Nullsteuersatz. Die Regelung gilt für alle Komponenten einer Photovoltaikanlage, wie zum Beispiel Photovoltaikmodule, Wechselrichter oder auch Batteriespeicher. Das Bundesfinanzministerium hat einen Fragen-Antworten Katalog (FAQs) zur Neuregelung bei der Umsatzsteuer veröffentlicht. Sie finden diesen unter folgendem Link: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/foerderung-photovoltaikanlagen.html>. Unter anderem beantwortet das BMF folgende Fragen:

- Gilt die Regelung auch für Bestandsanlagen? Antwort: Der Nullsteuersatz gilt nur für Photovoltaikanlagen, die nach dem 01. Januar 2023 geliefert/installiert werden. Eine rückwirkende Anwendung auf Bestandsanlagen ist nicht möglich.
- Was ist bei längeren Lieferfristen? Was bedeutet die Steuersenkung, wenn ich die Photovoltaikanlage schon bestellt, aber noch nicht erhalten habe? Antwort: Entscheidend ist das Datum, an dem die Photovoltaikanlage geliefert beziehungsweise installiert wird (siehe oben). Liegt dieses Datum nach dem 31. Dezember 2022, fällt keine Umsatzsteuer an. Allerdings folgt hieraus nicht zwangsläufig, dass ein geringerer Kaufpreis zu bezahlen ist. Dies ist vom Vertrag und den darin mit dem Verkäufer im Einzelfall getroffenen Vereinbarungen abhängig.
- Was ist, wenn ich meine bestehende Anlage erweitere? Antwort: Erfolgt die Erweiterung nach dem 01. Januar 2023, fällt beim Kauf der Komponenten einschließlich der Installation keine Umsatzsteuer an.
- Ist weiterhin eine Anmeldung des Anlagenbetreibers beim Finanzamt erforderlich? Antwort: Mit der Einspeisung von Strom ist der Anlagenbetreiber Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Als solcher hat er sich - wie alle anderen Unternehmer auch - beim Finanzamt steuerlich anzumelden.
- Was ist mit Garantieverträgen oder Wartungsverträgen? Antwort: Für Garantie- und Wartungsverträge gelten weiterhin 19 Prozent Umsatzsteuer.
- Gilt der Nullsteuersatz auch für die Anmietung von Anlagen und bei Leasing- und Mietkaufverträgen? Antwort: Die Anmietung von Photovoltaikanlagen stellt keine Lieferung von Photovoltaikanlagen dar und unterliegt daher dem Regelsteuersatz. Dagegen können Leasing- oder Mietkaufverträge je nach konkreter Ausgestaltung umsatzsteuerrechtlich als Lieferung oder als sonstige Leistung einzustufen sein. Der Nullsteuersatz kann nur auf

Lieferungen angewandt werden. In allen anderen Fällen kommt der Regelsteuersatz zur Anwendung. Maßgeblich für die Abgrenzung sind die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien. Dabei sind Laufzeit, Zahlungsbedingungen und mögliche Kombinationen mit anderen Leistungselementen u.ä. zu berücksichtigen. Dementsprechend liegt beispielsweise eine Lieferung vor, wenn ein automatischer Eigentumsübergang zum Ende der Vertragslaufzeit vertraglich vereinbart ist. Räumt der Vertrag dem Leasinggeber oder Leasingnehmer in Bezug auf den Eigentumsübergang ein Optionsrecht ein, ist ebenfalls von einer Lieferung auszugehen, wenn auf Grund der objektiv zu beurteilenden Umstände des Einzelfalls keine andere Entscheidung wirtschaftlich sinnvoll ist, als die Übertragung beziehungsweise der Erwerb des Eigentums an dem Leasinggegenstand am Ende der Vertragslaufzeit.

Grunderwerbsteuer: Erwerb eines unerschlossenen Gemeindegrundstücks

Für den Erwerb einer Immobilie verlangt der Staat Grunderwerbsteuer. Die Höhe der Grunderwerbsteuer bemisst sich zum einen nach dem jeweiligen Steuersatz und zum anderen nach dem Wert der Gegenleistung, üblicherweise also nach dem Kaufpreis. Was aber gilt, wenn bestimmte Erschließungskosten zwar im Kaufpreis enthalten, aber noch nicht realisiert sind? Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs wird die Grunderwerbsteuer auf den gesamten Kaufpreis mitsamt der vereinbarten Erschließungskosten fällig, auch wenn die Erschließungsleistungen erst noch zu erbringen sind (BFH-Urteil vom 23.02.2022, II R 9/21). Aber: Anders ist die Rechtslage, wenn ein unerschlossenes Grundstück von einer Gemeinde erworben wird. Mit Urteil vom 28.09.2022 (II R 32/20) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass bei dem Erwerb eines unerschlossenen Grundstücks von einer erschließungspflichtigen Gemeinde die Grunderwerbsteuer regelmäßig nur auf den Preis für das unerschlossene Grundstück zu zahlen ist. Dies gilt auch dann, wenn der Erwerber sich vertraglich verpflichtet, für die künftige Erschließung einen bestimmten Betrag an die Gemeinde zu zahlen.

Die Klägerin erwarb von der erschließungspflichtigen Gemeinde einen Miteigentumsanteil an einem unbebauten und unerschlossenen Grundstück. In dem Kaufvertrag waren Entgelte für das Grundstück und für die künftige Erschließung jeweils gesondert ausgewiesen. Der BFH hat unter Hinweis auf sein Urteil vom 15.03.2001 (II R 39/99) entschieden, dass ein solcher Vertrag regelmäßig in einen privatrechtlichen Vertrag über den Erwerb des unerschlossenen Grundstücks und einen öffentlich-rechtlichen Vertrag über die Ablösung des Erschließungsbeitrags aufzuteilen ist. Eine solche Ablösungsabrede ist nur öffentlich-rechtlich zulässig; als privatrechtliche Vereinbarung wäre sie nichtig. Das Vertragswerk ist aber so auszulegen, dass es weitestmöglich wirksam bleibt. Insofern ergeben sich also Unterschiede zwischen dem Erwerb eines noch zu erschließenden Grundstücks von der erschließungspflichtigen Gemeinde zum Erwerb von einem privaten Erschließungsträger.

Sonderabschreibung: § 7b EStG für Mietwohnungsneubau wieder "aufgelegt"

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG soll Anreize für den Bau von Mietwohnungen setzen. Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wird die Sonderabschreibung wieder "aufgelegt". Im Einzelnen gilt nun:

- Begünstigt sind Mietwohnungen, für die der Bauantrag zwischen dem 01.01.2023 und dem 31.12.2026 gestellt wird oder eine entsprechende Bauanzeige erfolgt.
- Die Sonderabschreibung beträgt in den ersten vier Jahren jeweils 5 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zur förderfähigen Bemessungsgrundlage. Zusätzlich ist die lineare AfA von 2 Prozent p.a. absetzbar, die sich allerdings auf eine andere Bemessungsgrundlage bezieht, nämlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- Begünstigt sind nach § 7b EStG **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** bis 2.500 Euro je qm Wohnfläche.
- Begünstigt sind nach § 7b EStG Gebäude, deren **Baukosten** nicht höher als 4.800 Euro je qm Wohnfläche sind.
- Die Anschaffung einer solchen Wohnung ist dann begünstigt, wenn der Erwerber das Gebäude oder die neue Wohnung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung rechtswirksam erwirbt.

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung werden die Voraussetzungen an die Wohnung an bestimmte Effizienzvorgaben gekoppelt. So ist die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung davon abhängig, dass das Gebäude, in dem die neue Wohnung hergestellt wird, die Kriterien für ein "Effizienzhaus 40" mit Nachhaltigkeitsklasse/Effizienzgebäude-Stufe 40 erfüllt. Voraussetzung ist das "Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude" (QNG). Das QNG-Siegel ist ein staatliches Gütesiegel des Bundesministeriums für Wohnen, Stadtentwicklung und Bauwesen für Gebäude, das durch akkreditierte Zertifizierungsstellen vergeben wird. Das QNG stellt die Erfüllung von Anforderungen an die ökologische, soziokulturelle und ökonomische Qualität von Gebäuden sowie an die Qualität der Planungs- und Bauprozesse sicher. Voraussetzung für die Vergabe des QNG durch eine akkreditierte Zertifizierungsstelle ist eine Zertifizierung mit einem Bewertungssystem für Nachhaltiges Bauen und die Einhaltung von besonderen Anforderungen im öffentlichen Interesse, die aktuelle Ziele in den Bereichen Klimaschutz, Ressourcenschonung, Gesundheitsschutz und Teilhabe aufgreifen.

Praxistipp: Angesichts der dynamischen und nur schwer zu prognostizierenden Entwicklung insbesondere der Baukosten könnte zukünftig Änderungsbedarf bei den Kostenbezugsgrößen (2.500 Euro / 4.800 Euro) entstehen. Darauf weist der Gesetzgeber schon jetzt in der Gesetzesbegründung hin.

Praxistipp: Es müssen zwar die Voraussetzungen der so genannten De-minimis-Beihilfen eingehalten werden. Aber: Die Regelungen zur Einhaltung der De-Minimis-Verordnung werden auf Anspruchsberechtigte beschränkt, die Gewinneinkünfte erzielen und damit unternehmerisch tätig sind. Damit entfällt für Anspruchsberechtigte mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Einhaltung beihilferechtlicher Voraussetzungen.

Praxistipp: Neue Wohnungen, die aufgrund einer Bauanzeige oder eines Bauantrages im Jahr 2022 hergestellt werden, sind vom Anwendungsbereich des § 7b EStG ausgeschlossen.

Kapitalanleger

Investmentfonds: Zulässige Besteuerung fiktiver Übergangsgewinne

Die Besteuerung von Anteilen an Investmentfonds ist zum 01.01.2018 neu geregelt worden. Um auf Anlegerebene einen einheitlichen Übergang auf das neue Besteuerungsrecht zu schaffen, wurde für Investmentanteile, die vor dem 01.01.2018 angeschafft wurden, eine Veräußerungs- und Anschaffungsfiktion eingeführt: Alle Investmentanteile, die vor 2018 angeschafft wurden, galten zum 31.12.2017 als veräußert und zum 01.01.2018 als neu angeschafft. Als Veräußerungserlös galt grundsätzlich der letzte im Kalenderjahr 2017 festgesetzte Rücknahmepreis. Die Veräußerungsfiktion führte nicht zu einer sofortigen Besteuerung der Veräußerungsgewinne oder -verluste. Die Fiktion sorgte lediglich dafür, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage einheitlich für alle Anleger zum 31.12.2017 nach den bis dahin geltenden Regeln festgestellt und vermerkt wurde. Zu versteuern ist der Gewinn oder Verlust erst in dem Jahr, in dem der Alt-Anteil tatsächlich veräußert wird. Das Prinzip der "fiktiven Veräußerung" kann allerdings zu ungerechten Ergebnissen führen.

Ein etwas vereinfachtes Beispiel: Ein Anleger hat einen Anteil im Jahr 2015 für 100 erworben; dieser Anteil notierte am 31.12.2017 bei 150. Der fiktive Veräußerungsgewinn betrug 50. Der Anteil wird in 2022 für 80 veräußert. Tatsächlich hat der Anleger also einen Verlust aus der Anlage von $80 - 100 = 20$ erzielt. Aber: Seit dem 01.01.2018 greift die so genannte Teilfreistellung für Gewinne und Verluste: Die Teilfreistellung bzw. der steuerfreie Anteil richtet sich nach der Art des Fonds: Bei Aktienfonds bleiben für Privatanleger 30 Prozent steuerfrei. Auch von Verlusten werden diese 30 Prozent abgezogen. Für das Beispiel bedeutet dies: Auf der einen Seite steht zunächst der fiktive Veräußerungsgewinn von 50; für diesen "Altgewinn" gibt es keine Teilfreistellung. Auf der anderen Seite steht der Veräußerungsverlust aus der tatsächlichen Veräußerung. Dieser wird wie folgt ermittelt: Verkaufspreis 80 $-$ fiktiver Anschaffungswert 150 $= -70$. Dieser Wert wird nun um die Teilfreistellung von 30 Prozent gekürzt, so dass -49 verbleiben. Zu versteuern sind der fiktive Veräußerungsgewinn von 50 abzüglich des Verlustes von 49. Also ist ein Gewinn von 1 zu versteuern, obwohl tatsächlich ein Verlust entstanden ist. Jüngst hat das Finanzgericht Köln entschieden, dass diese Besteuerung von fiktiven Veräußerungsgewinnen nach dem Investmentsteuerreformgesetz zulässig ist (Urteil vom 08.09.2022, 15 K 2594/20). Nach Auffassung der Richter ist die besondere Art der Besteuerung auch dann rechtmäßig, wenn ein Veräußerungsgewinn bei wirtschaftlicher Betrachtung überproportional mit Einkommensteuer belastet oder ein entstandener Veräußerungsverlust wie ein Gewinn besteuert werde.

Praxistipp: Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Der Kläger hat gegen das Urteil Revision eingelegt, die unter dem Az. VIII R 15/22 beim Bundesfinanzhof vorliegt. Bitte benachrichtigen Sie uns, wenn bei Ihnen ein ähnlicher Sachverhalt gegeben ist.

Alle Steuerzahler

Corona: Steuererleichterungen für Hilfeleistungen erneut verlängert

Die aufgrund der Corona-Pandemie verordneten Einschränkungen sind eine gesamtgesellschaftliche Herausforderung. Sowohl Bürger als auch Unternehmen engagieren sich für den gesellschaftlichen Zusammenhalt, für die Eindämmung der Ausbreitung der Pandemie und für diejenigen, für die die Erledigungen des Alltags plötzlich mit zuvor nie dagewesenen Gefährdungen verbunden sind. Das Bundesfinanzministerium will das gesamtgesellschaftliche Engagement bei der Corona-Hilfe unterstützen und gewährt dazu "steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene". Diese galten zunächst für die Zeit vom 01.03.2020 bis 31.12.2020, wurden aber mehrfach verlängert, zuletzt bis Ende 2022. Nunmehr gibt das Bundesfinanzministerium bekannt, dass die steuerlichen Erleichterungen zur Förderung der Corona-Hilfe erneut verlängert werden, und zwar bis zum 31.12.2023 (BMF-Schreiben vom 12.12.2022, IV C 4-S 2223/19/10003:006). Die steuerlichen Erleichterungen betreffen beispielsweise vereinfachte Zuwendungsnachweise bei Spenden, Spendenaktionen zugunsten der Corona-Hilfe, die steuerliche Behandlung von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen oder die Mittelverwendung von steuerbegünstigten Organisationen.