

Mandanteninfo aktuell

Der monatliche Informationsbrief für Mandanten Ausgabe September 2023

Unternehmer und Geschäftsführer

Betriebsaufgabe und -verkauf: Zum Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit

Wer seinen Betrieb veräußert oder aufgibt, muss einen eventuellen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn versteuern. Wenn der Betriebsinhaber das 55. Lebensjahr vollendet oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist, kommt allerdings ein Freibetrag von bis zu 45.000 Euro in Betracht. Dieser wird abgeschmolzen, wenn bzw. soweit der Veräußerungsgewinn 136.000 Euro übersteigt (§ 16 Abs. 4 EStG). Für den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn kommt zudem die Begünstigung des § 34 Abs. 3 EStG in Betracht, also ein ermäßigter Steuersatz. Doch auch hier ist die Vollendung des 55. Lebensjahres oder eine dauernde Berufsunfähigkeit Voraussetzung.

Zum Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit wird in den Einkommensteuer-Richtlinien verfügt: Es reicht die Vorlage eines Bescheides des Rentenversicherungsträgers aus, wonach die Berufsunfähigkeit oder Erwerbsunfähigkeit im Sinne der gesetzlichen Rentenversicherung vorliegt. Der Nachweis kann auch durch eine amtsärztliche Bescheinigung oder durch die Leistungspflicht einer privaten Versicherungsgesellschaft, wenn deren Versicherungsbedingungen an einen Grad der Berufsunfähigkeit von mindestens 50 Prozent oder an eine Minderung der Erwerbsfähigkeit wegen Krankheit oder Behinderung auf weniger als sechs Stunden täglich anknüpfen, erbracht werden (R 16 Abs. 14 EStR). Der Bundesfinanzhof hat allerdings entschieden, dass die dauernde Berufsunfähigkeit auch auf anderen Wegen nachgewiesen werden kann (BFH-Urteil vom 14.12.2022, X R 10/21).

Im Urteilsfall meldete die Klägerin, eine Friseurmeisterin, ihren Betrieb aus gesundheitlichen Gründen ab und ermittelte einen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn. Hierfür beantragte sie den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG. Die Deutsche Rentenversicherung hatte zwar die Gewährung einer Rente wegen Erwerbsminderung abgelehnt, doch bereits zuvor hatte ein Gutachter festgestellt, dass die Klägerin "bis auf Weiteres in ihrem bisherigen Beruf als Friseurmeisterin nur in einem zeitlichen Umfang von drei bis unter sechs Stunden tätig sein könne." Nach Ansicht des Finanzamts fehlte es dennoch am Nachweis der Berufs- und Erwerbsunfähigkeit (§ 240 Abs. 2 SGB VI). Der Freibetrag sei daher nicht zu gewähren. Doch der BFH führt aus: Für die Feststellung der dauernden Berufsunfähigkeit i.S. des § 16 Abs. 4 EStG gelten die allgemeinen Beweisregeln. Daher darf das Gericht im Rahmen seiner Beweiswürdigung auch nichtamtliche Unterlagen, zum Beispiel Gutachten und andere Äußerungen von Fachärzten und sonstigen Medizinern, heranziehen. Weder der Wortlaut des § 240 Abs. 2 SGB VI noch der des § 16 Abs. 4 EStG verlangen einen bestimmten formalen Nachweis für das Vorliegen der Berufsunfähigkeit. Die verminderte Erwerbsfähigkeit muss aber mehr als sechs Monate andauern. Im Urteilsfall muss die Vorinstanz nun Feststellungen zur dauernden Berufsunfähigkeit nachholen.

Praxistipp: Das oben Gesagte gilt nur für die Frage, ob ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und eventuell der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG in Betracht kommen. Für die Frage des Abzugs von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen oder für die Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrages gelten strengere Nachweispflichten (§§ 64, 65 EStDV).

GmbH: Privatnutzungsverbot für Dienstwagen des Geschäftsführers belanglos?

Wird ein Dienstwagen privat genutzt oder besteht zumindest die Möglichkeit einer Privatnutzung, ist der Privatanteil zu versteuern. Wenn kein Fahrtenbuch geführt wird, greift insoweit die so genannte Ein-Prozent-Regelung. Besteht allerdings ein arbeits- oder dienstrechtliches Privatnutzungsverbot, so ist von der Besteuerung abzusehen (BMF-Schreiben vom 04.04.2018, BStBl 2018 I S. 592, Tz. 2.8). Im Prinzip kann ein solches Privatnutzungsverbot auch mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH vereinbart werden, so dass eine Besteuerung der Kfz-Nutzung unterbleiben müsste. Allerdings verlangen die Finanzämter in diesem Fall zusätzlich den Nachweis, dass das Verbot auch

tatsächlich beachtet wurde. Und dieser Nachweis ist sehr schwierig zu führen. Das Finanzgericht Köln hat - rechtskräftig - entschieden, dass der Beweis des ersten Anscheins dafür spricht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer einen ihm überlassenen Pkw selbst dann zu Privat Zwecken nutzt, wenn ein Privatnutzungsverbot ausgesprochen wurde. Zwar mag dieser Vorgang eventuell nicht lohnsteuerpflichtig sein, doch er führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der GmbH (FG Köln, Urteil vom 08.12.2022, 13 K 1001/19). Im Urteilsfall wurde dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ein neuer Porsche Cayenne als Dienstwagen überlassen. Eine private Nutzung des Kfz war ihm nicht gestattet. Im Privatvermögen des Gesellschafter-Geschäftsführers befanden sich ein älterer Porsche Boxster sowie ein Opel Agila. Finanzamt und Finanzgericht kamen zu dem Schluss, dass dennoch eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sei.

Die Richter berufen sich auf die Rechtsprechung des I. Senats des Bundesfinanzhofs: Der Beweis des ersten Anscheins spreche dafür, dass ein Dienstwagen von dem Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich auch für private Fahrten genutzt wird. Dies gelte auch bei einem Privatnutzungsverbot, und zwar insbesondere dann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer kein Fahrtenbuch führt, keine organisatorischen Maßnahmen getroffen werden, die eine Privatnutzung des Fahrzeugs ausschließen und eine unbeschränkte Zugriffsmöglichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers auf den Pkw besteht (BFH-Urteil vom 23.01.2008, I R 8/06, BFH-Urteil vom 17.07.2008, I R 83/07). Das FG Köln verwies zudem darauf, dass der Porsche Cayenne und die Fahrzeuge des Privatvermögens nicht "gleichwertig" seien, so dass auch dies für eine Privatnutzung des Porsche Cayenne spreche. Der VI. Senat des Bundesfinanzhofs, der für Fragen der Lohnsteuer zuständig ist, will zwar von der Besteuerung eines Privatanteils absehen, wenn ein arbeitsvertragliches Privatnutzungsverbot besteht. Selbst wenn dieses nicht überwacht wird, sei es nicht in Frage zu stellen (BFH-Urteil vom 08.08.2013, VI R 71/12). Doch diese Rechtsprechung lasse sich nicht auf die Körperschaftsteuer übertragen; sie bleibe auf den Bereich der Lohnsteuer beschränkt - so das FG Köln.

Praxistipp: Wer ein Verbot der Privatnutzung eines Firmenwagens durch den Gesellschafter-Geschäftsführer vereinbart hat, wird sich auf Diskussionen mit dem Finanzamt einstellen müssen. Damit das Privatnutzungsverbot eine Chance auf Anerkennung hat, muss es ernsthaft durchgeführt und "belegt" werden. Dazu ist zunächst erforderlich, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer mindestens ein weiteres, gleichwertiges Fahrzeug gehört. Der Dienstwagen muss im Übrigen nachts, am Wochenende und während des Urlaubs - nachweislich - auf dem Firmengelände geparkt sein und der Schlüssel in einem abschließbaren Schlüsselkasten aufbewahrt werden. Nach Möglichkeit sollte ein Fahrtenbuch geführt werden.

GmbH: Stark reduziertes Geschäftsführergehalt neben voller Pension möglich

Manch Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH möchte auch bei Eintritt des Pensionsalters noch weiter als Geschäftsführer "seiner" Kapitalgesellschaft tätig sein. In steuerlicher Hinsicht ist dann aber zu beachten, dass sich die gleichzeitige Zahlung von Aktivbezügen und die Zahlung der Pension aus einer Pensionszusage der GmbH grundsätzlich ausschließen. Das heißt: In der Auszahlungsphase der Pension führt die parallele Zahlung von Geschäftsführergehalt und Pension - sowohl bei einem beherrschenden als auch bei einem nicht beherrschenden - Gesellschafter-Geschäftsführer zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, soweit das Aktivgehalt nicht auf die Pensionsleistung angerechnet wird (BMF-Schreiben vom 18.09.2017, BStBl 2017 I S. 1293; BFH-Urteil vom 23.10.2013, I R 60/12).

Immerhin lässt nun ein Urteil des Bundesfinanzhofs ausnahmsweise etwas Spielraum. Danach darf im Einzelfall die volle Pension neben einem geringen Geschäftsführergehalt gezahlt werden (BFH-Urteil vom 15.03.2023, I R 41/19). Der Sachverhalt: Der GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer ging mit Erreichen des 68. Lebensjahres in den Ruhestand und bezog eine Pension aus einer Zusage seiner GmbH. Doch bereits wenige Monate später wurde er erneut zum Geschäftsführer bestellt. Die abermalige Bestellung war aus wirtschaftlichen Gründen der Gesellschaft notwendig geworden. Die GmbH schloss mit ihm einen neuen Anstellungsvertrag. Als Vergütung erhielt der Geschäftsführer einen geringen Betrag; die Pension wurde aber nicht gekürzt. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die geleisteten Pensionszahlungen seien als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Der BFH hat das Urteil aus verfahrensrechtlichen Gründen zwar aufgehoben, der GmbH in der Sache aber Recht gegeben. Grundsätzlich würde eine GmbH ihrem Geschäftsführer zwar nicht zeitgleich eine Pension und ein laufendes Gehalt zahlen. Sie würde aber auch nicht erwarten, dass ein "pensionierter" Geschäftsführer umsonst weiterarbeitet. Vielmehr würde sie grundsätzlich bereit sein, neben der Versorgung aufgrund der fortgeführten oder wieder aufgenommenen Tätigkeit als Geschäftsführer ein Gehalt bis zur Höhe der Differenz zwischen der Versorgung und den letzten Aktivbezügen zu zahlen. Im Streitfall betrug die Summe von Versorgung und neuem Gehalt lediglich 26 Prozent der letzten Aktivbezüge des Geschäftsführers. Damit war die Differenz zwischen Versorgung und letzten Aktivbezügen bei Weitem nicht ausgeschöpft.

Praxistipp: Das Urteil ist erfreulich und bietet nun etwas mehr Gestaltungsspielraum bei der Weiterbeschäftigung von Gesellschafter-Geschäftsführern im Pensionsalter. Sofern rechtlich und wirtschaftlich sinnvoll, sollte aber auch darüber nachgedacht werden, ob statt der Weiter- oder einer erneuten Beschäftigung eine reine Beratungstätigkeit für die Gesellschaft in Betracht kommt. Zumindest ließen sich dadurch die steuerlichen Probleme hinsichtlich der Pensionszahlung vermeiden (vgl. dazu BFH-Urteil vom 23.10.2013, I R 60/12, BStBl 2015 II S. 413).

Künstlersozialversicherung: Abgabe bleibt im Jahr 2024 bei 5,0 Prozent

Das Bundesministerium für Arbeit und Soziales hat die Ressort- und Verbändebeiträge zur Künstlersozialabgabe-Verordnung 2024 (KSA-VO 2024) eingeleitet. Nach der neuen Verordnung wird der Abgabesatz zur Künstlersozialversicherung im Jahr 2024 bei 5,0 Prozent bleiben. Mit dem dramatischen wirtschaftlichen Einbruch infolge der Corona-Pandemie waren auch die künstlersozialabgabepflichtigen Entgelte im Jahr 2020 um fast 20 Prozent zurückgegangen. Insbesondere für 2022 ist aber eine deutliche Erholung der so genannten Honorarsumme und - damit verbunden - der Einnahmen aus der Künstlersozialabgabe zu beobachten. Der Erholungsprozess fand dabei mit deutlich größerer Dynamik statt, als es zunächst zu erwarten war. Die bei der Künstlersozialkasse gemeldete Honorarsumme hat im Jahr 2022 wieder den Stand wie vor der Pandemie erreicht. Dies und der Einsatz zusätzlicher Bundesmittel in Höhe von insgesamt über 175 Mio. Euro in den Jahren 2021 bis 2023 tragen zur finanziellen Stabilisierung der Künstlersozialkasse bei und machen es möglich, dass der aktuelle Abgabesatz in der Künstlersozialversicherung in Höhe von 5,0 Prozent beibehalten werden kann - so das BMAS in einer Pressemitteilung vom 14.07.2023.

Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Mitarbeiter-PC-Programm: Entgeltumwandlung beitragsrechtlich "wirkungslos"

Wird einem Arbeitnehmer ein PC, Notebook, Tablet oder Smartphone von seinem Arbeitgeber auch zur privaten Nutzung überlassen, so ist dieser geldwerte Vorteil steuerfrei (§ 3 Nr. 45 EStG). Das gilt selbst dann, wenn die Überlassung im Rahmen einer Gehaltsumwandlung erfolgt, der Mitarbeiter also auf Barlohn zugunsten dieses Sachbezugs verzichtet. Aufgrund der Steuerfreiheit haben sich in den letzten Jahren so genannte Mitarbeiter-PC-Programme etabliert. Dabei schließt der jeweilige Arbeitgeber zunächst einen Rahmenvertrag mit einem Leasingunternehmen. Es wird anschließend ein Portal freigeschaltet, in dem die Mitarbeiter die Geräte wie PCs, Notebooks, Tablets oder Smartphones auswählen können. Der Arbeitgeber schließt im nächsten Zuge Einzelleasingverträge mit dem Leasingunternehmen über die ausgewählten Geräte ab; die Laufzeit beträgt zumeist 24 Monate. Den Arbeitnehmern werden die Geräte dann (auch) zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt; dafür verzichten diese aber auf einen Teil ihres Gehalts, und zwar üblicherweise in Höhe der Leasingrate, die auch bereits die Versicherung enthält. Der Arbeitnehmer zahlt Lohnsteuer nur auf den um die Leasingrate verminderten Lohn, da der "Sachlohn" in Höhe der Leasingrate nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei ist. Nun haben die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung zur beitragsrechtlichen Behandlung von Arbeitgeberleistungen im Rahmen eines Mitarbeiter-PC-Programms Stellung genommen. Danach wird das Modell sozialversicherungsrechtlich nicht anerkannt, wenn es lediglich im Rahmen einer Entgeltumwandlung durchgeführt wird. Das heißt, es werden die Sozialversicherungsbeiträge vom vollen und nicht vom verminderten Lohn berechnet (Bersprechergebnis vom 04.05.2023). Es gilt:

Die Zuwendung in Form des geldwerten Vorteils des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung der betrieblichen Geräte stellt sich unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 45 EStG als steuerfreie Einnahme dar, und zwar unabhängig davon, ob die Zuwendung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird oder nicht. Für die Beitragsfreiheit wird hingegen verlangt, dass diese Arbeitgeberleistung zusätzlich zu Löhnen und Gehältern gewährt wird (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SvEV). Diese Voraussetzung ist bei einer Entgeltumwandlung jedoch nicht erfüllt. Bei Entgeltumwandlungen im Sinne eines vorherigen Entgeltverzichts und daraus resultierenden neuen Zuwendungen des Arbeitgebers ist regelmäßig davon auszugehen, dass es an der Zusätzlichkeit der neuen Zuwendungen fehlt.

Die Bewertung des geldwerten Vorteils (Höhe des anzusetzenden Sachbezugswertes) richtet sich bei derartigen sonstigen Sachbezügen nach § 3 Abs. 1 Satz 1 SvEV. Danach ist als Wert für Sachbezüge, für die keine amtlichen Sachbezugswerte festgesetzt sind und die nicht nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG oder § 8 Abs. 3 EStG zu bewerten sind, der um übliche Preisnachlässe geminderte übliche Endpreis am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe anzusetzen. Die Bewertung nach dem üblichen Abgabepreis ist bei den in Rede stehenden Geräten jedoch aufwendig und durch eine hohe Komplexität bei der Ermittlung des Nutzungsvorteils im Einzelfall geprägt. Hinzu kommt, dass die Geräte nicht übereignet, sondern im Wege des Leasings nur zeitlich befristet überlassen werden. Die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung sind daher der Auffassung, dass als Wert für die Nutzungsüberlassung das Nutzungsentgelt anzusetzen ist, das in der Regel dem Betrag der Gehaltsumwandlung entspricht. Weichen im Einzelfall die Höhe der Leasingrate und die Höhe des Entgeltverzichts voneinander ab, ist als Wert für die Nutzungsüberlassung die Höhe der vom Arbeitgeber als Leasingnehmer vereinbarten Leasingrate in Ansatz zu bringen.

Trinkgelder: Steuerfreiheit auch bei Gemeinschaftskasse

Freiwillige Trinkgelder, die ein Arbeitnehmer für eine Arbeitsleistung erhält, sind grundsätzlich steuerfrei (§ 3 Nr. 51 EStG). Allerdings gelten Trinkgelder in Spielbanken, die in den so genannten Tronc wandern und später ausgezahlt werden, als steuerpflichtiger Arbeitslohn (BFH-Urteil vom 18.12.2008, BStBl 2009 II S. 820). Daher stellte sich die Frage, ob die Einzahlung von Trinkgeldern in eine Gemeinschaftskasse auch in anderen Branchen der Steuerfreiheit

entgegensteht. Erfreulicherweise sorgt die Bundesregierung hier für Klarheit. In der Bundestags-Drucksache 20/7148 vom 09.06.2023, Seite 38, heißt es sinngemäß: Der Bundesfinanzhof hat zwar entschieden, dass aus dem Spielbankronc finanzierte Zahlungen an die Arbeitnehmer der Spielbank keine steuerfreien Trinkgelder sind. Das liegt aber an den besonderen rechtlichen Regelungen für Spielbanken. Der Fall ist daher von solchen Sachverhalten zu unterscheiden, in denen eine "Poolung von Einnahmen" vorliegt und Trinkgeld in eine gemeinsame Kasse eingezahlt und anschließend aufgeteilt wird, zum Beispiel beim Friseurgewerbe oder Gaststättenbereich bei zentraler Kasse. Denn in diesen Fällen mag das Trinkgeld den Arbeitnehmern in ihrer Gesamtheit gegeben werden, so dass sie entweder originär Miteigentum am Inhalt der Trinkgeldkasse erwerben, jedenfalls aber gegen den Arbeitgeber einen Anspruch auf Überlassung des Inhalts der Trinkgeldkasse haben. Fazit: Trinkgelder bleiben grundsätzlich auch dann steuerfrei, wenn sie in eine Zentral- oder Gemeinschaftskasse eingelegt und später verteilt werden. Dabei ist es unerheblich, ob der Verteilungsmaßstab von den Arbeitnehmern selbst oder vom Arbeitgeber festgelegt wird. Wichtig: Die Steuerfreiheit gilt nur für Trinkgelder an Arbeitnehmer und nicht an Selbstständige. Soweit der Betriebsinhaber von den Trinkgeldern profitiert, stellen sie steuerpflichtige Betriebseinnahmen dar.

Umzugskosten: Abzugskriterium "Erleichterung der Arbeitsbedingungen"

Umzugskosten sind steuerlich abzugsfähig, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Das ist zumeist (nur) dann der Fall, wenn ein Arbeitnehmer erheblich näher an seine Arbeitsstätte zieht und sich dadurch die Fahrzeit enorm verkürzt. Allerdings können die Kosten auch abziehbar sein, wenn der Umzug zu einer wesentlichen Erleichterung oder Verbesserung der Arbeitsbedingungen führt. Zum letzten Kriterium hat das Finanzgericht Hamburg entschieden, dass eine wesentliche Erleichterung für das Jahr 2020 anzunehmen sein könne, wenn ein Umzug erfolgt ist, um für jeden Ehegatten in der neuen Wohnung ein Arbeitszimmer einzurichten, damit beide Ehegatten im Homeoffice wieder ungestört ihrer jeweiligen Tätigkeit nachgehen können (FG Hamburg, Urteil vom 23.02.2023, 5 K 190/22).

Die Kläger übten ihre nichtselbstständige Tätigkeit vor der Corona-Pandemie jeweils im Betrieb ihrer Arbeitgeber aus. Seit Beginn der Corona-Pandemie verlagerten sie ihre Tätigkeit ins Homeoffice. Dies ging aber mit erheblichen Beeinträchtigungen einher. Zur Beseitigung der Situation suchten sie eine neue Wohnung mit genau zwei zusätzlichen Arbeitszimmern. Die Einrichtung von zwei Arbeitszimmern war angesichts der verschiedenen Arbeitsweisen der Eheleute erforderlich für die (ungestörte) Ausübung der jeweiligen Tätigkeit. Das Finanzgericht hat die Umzugskosten als Werbungskosten anerkannt. Nach Auffassung der Richter hat der Umzug zu einer wesentlichen Verbesserung und Erleichterung der Arbeitsbedingungen geführt. Der Umzug habe erst eine ungestörte Ausübung der nichtselbstständigen Tätigkeit beider Eheleute ermöglicht.

Praxistipp: Gegen das Urteil ist Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt worden, so dass das letzte Wort noch nicht gesprochen ist. Das Az. lautet VI R 3/23.

Immobilienbesitzer

Photovoltaikanlagen: BMF äußert sich zu vielen Zweifelsfragen

Für bestimmte Photovoltaikanlagen wurde mit dem Jahressteuergesetz 2022 eine ertragsteuerliche Steuerbefreiung eingeführt. Geregelt ist dies in § 3 Nr. 72 des Einkommensteuergesetzes. Es gilt: Seit dem 01.01.2022 sind Photovoltaikanlagen auf Einfamilienhäusern (einschließlich Dächern von Garagen und Carports und anderen Nebengebäuden) bis zu 30 kWp steuerfrei gestellt. Bei Anlagen auf Mehrfamilienhäusern und gemischt genutzten Häusern liegt die Grenze bei 15 kWp pro Wohn- oder Gewerbeeinheit. Auch Photovoltaikanlagen auf überwiegend zu betrieblichen Zwecken genutzten Gebäuden bis zu 15 kWp je Wohn-/Geschäftseinheit sind begünstigt. Vor dem 1.1.2022 galt lediglich das so genannte Liebhaberei-Wahlrecht für bestimmte Anlagen bis 10 kWp. Im Zusammenhang mit der gesetzlichen Neuregelung haben sich eine ganze Reihe von Zweifelsfragen ergeben. Zu einigen dieser Fragen hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 17.07.2023 (IV C 6 - S 2121/23/10001 :001) Stellung genommen, allerdings auch wichtige Fragen unbeantwortet gelassen:

- **Betriebsausgaben:** Ausgaben für Photovoltaikanlagen, die mit den steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein Betriebsausgabenabzug in Veranlagungszeiträumen vor 2022 ist weiter möglich - vorausgesetzt, es wurde nicht bereits von dem Liebhaberei-Wahlrecht für Anlagen bis 10 kWp Gebrauch gemacht. Es bleibt allerdings die Frage, wann tatsächlich ein "unmittelbarer" wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Ausgaben und den steuerfreien Einnahmen besteht. Beispiel: Bei Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung im Jahre 2022 für das Jahr 2021 kommt es zu einer Umsatzsteuer-Nachzahlung, die im Laufe des Jahres 2022 entrichtet wird. Ob diese Zahlung abzugsfähig ist, da sie wirtschaftlich das Jahr 2021 betrifft, lässt das BMF offen.
- **Investitionsabzugsbetrag:** Für die geplante Anschaffung einer Photovoltaikanlage, zum Beispiel im Jahr 2022 oder 2023, konnte bereits in 2021 (oder zuvor) ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG gebildet werden, und zwar in Höhe von bis zu 50 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Das BMF verfügt, dass Investitionsabzugsbeträge, die in vor dem 1.1.2022 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch

genommen und bis einschließlich zum 31.12.2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet wurden, nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen sind, wenn in nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte Photovoltaikanlagen investiert wurde. Eine Ausnahme gilt nur in den Fällen, in denen die Photovoltaikanlage zum Betriebsvermögen eines Betriebes gehört, dessen Zweck nicht nur die Erzeugung von Strom aus Photovoltaikanlagen ist. Ob die Haltung des BMF Bestand hat, werden allerdings wohl erst die Gerichte entscheiden. Sie ist jedenfalls umstritten.

- **Handwerkerleistungen:** Wenn Kosten im Zusammenhang mit einer Photovoltaikanlage nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, stellt sich die Frage, ob ein (teilweiser) Abzug wenigstens nach § 35a EStG in Betracht kommt, denn danach können Aufwendungen für Handwerkerleistungen im Zusammenhang mit der selbst genutzten Wohnung mit 20 Prozent, höchstens 1.200 Euro im Jahr, direkt von der Steuerschuld abgezogen werden (§ 35a Abs. 3 EStG). Hier hat das BMF eine erfreuliche Sichtweise: Ein Abzug als Handwerkerleistung nach § 35a EStG ist möglich, soweit es um Anlagen im Zusammenhang mit dem Eigenheim geht. Wichtig ist, dass ordnungsgemäße Rechnungen vorliegen und die Beträge unbar beglichen, also auf das Konto des jeweiligen Dienstleisters oder Handwerkers überwiesen werden. Begünstigt sind die Lohnanteile in den Handwerkerrechnungen sowie Maschinen- und Fahrtkosten (jeweils inklusive Umsatzsteuer). Konkret begünstigt sind Arbeiten, die auf, an oder in zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden montiert sind. Eine Begünstigung nach § 35a Abs. 3 EStG ist nicht möglich, wenn die Maßnahme öffentlich gefördert wurde. Die Steuerermäßigung gilt zudem nicht bei einem Zusammenhang zu einem Neubau.

Alle Steuerzahler

Kindergeld für behinderte Kinder: Opferentschädigungsrente ist kein "Bezug"

Eltern erhalten das Kindergeld für ein behindertes Kind über das 18. und auch über das 25. Lebensjahr hinaus, wenn dieses wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Voraussetzung ist, dass die Behinderung bereits vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Ein behindertes Kind ist außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn seine Einkünfte, Bezüge und sonstigen Einnahmen nicht ausreichen, um seinen Grundbedarf und gegebenenfalls einen behinderungsbedingten Mehrbedarf zu decken. Nun hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine Grundrente, die das Opfer einer Gewalttat bezieht, nicht zu den Bezügen eines behinderten Kindes zu rechnen ist. Diese Rente steht daher der Gewährung von Kindergeld nicht entgegen (BFH-Urteil vom 20.04.2023, III R 7/21).

Der Kläger ist der Vater einer volljährigen Tochter, bei der eine Behinderung vorliegt. Die Tochter wurde Opfer einer Gewalttat und erhielt deshalb eine Beschädigtengrundrente nach dem Opferentschädigungsgesetz. Der Kläger bezog für die Tochter wegen der vorliegenden Behinderung auch nach deren Volljährigkeit Kindergeld. Unter Hinzurechnung der Beschädigtengrundrente und weiterer Sozialleistungen kam die Familienkasse zu dem Ergebnis, dass sich die Tochter ab Oktober 2019 selbst unterhalten könne. Die Kindergeldfestsetzung hob sie deshalb auf. Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage statt. Der BFH hat die Revision der Familienkasse abgewiesen.

Begründung: Das Opferentschädigungsgesetz sieht für die Opfer von Gewalttaten verschiedene Versorgungsleistungen vor, die es dem Bundesversorgungsrecht entnimmt. Danach kommen insbesondere Heilbehandlungen der Schädigung, einkommensunabhängige Rentenleistungen aufgrund der bleibenden Schädigungsfolgen sowie einkommensabhängige Leistungen mit Lohnersatzfunktion in Betracht. Im Streitfall erhielt das Kind eine Beschädigtengrundrente. Eine solche Grundrente dient in erster Linie dazu, den immateriellen Schaden abzudecken, den das Opfer durch die Gewalttat erlitten hat. Insoweit dient sie nicht dazu, den Lebensunterhalt des Opfers und seiner Familie sicherzustellen. Selbst wenn die Beschädigtengrundrente daneben auch materielle Schäden des Opfers abdecken sollte, wären die verschiedenen Leistungskomponenten zum einen nicht trennbar. Zum anderen dürften dann nicht nur entsprechende Rentenbezüge angesetzt werden, sondern die Familienkasse hätte berücksichtigen müssen, dass das Kind auch einen entsprechend höheren behinderungsbedingten Mehrbedarf hat, der die Rente wieder ausgleicht.

Erbschaftsteuer: Erwerb der Nachbarwohnung kann trotz Umbaus steuerfrei sein

Die Vererbung des selbstgenutzten Familienheims an das eigene Kind ist von der Erbschaftsteuer befreit. Das gilt auch für eine Doppelhaushälfte oder eine Nachbarwohnung, die mit der bereits genutzten eigenen Wohnung des Kindes verbunden wird. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist allerdings, dass der Erblasser das Familienheim vor dem Erbfall selbst bewohnt hat und der Erbe die Immobilie nach der Erbschaft zehn Jahre lang selbst zu Wohnzwecken nutzt. Die Vergünstigung greift, soweit die Wohnfläche der geerbten Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Im Übrigen ist eine weitere wichtige Voraussetzung zu beachten: Die hinzuerworbene Wohnung muss unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt sein. Dies hatte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 06.05.2021 (II R 46/19) entschieden, die Sache zur abschließenden Entscheidung aber an die Vorinstanz, das Finanzgericht Münster, zurückverwiesen. Das Finanzgericht ist nun zu dem Ergebnis gelangt, dass die Steuerbefreiung im Streitfall trotz einer fast drei Jahre andauernden Umbauphase zu gewähren war (FG Münster, Urteil vom 30.06.2022, 3 K 3184/17 E).

Dem Urteil lag der folgende Sachverhalt zugrunde: Der Kläger bewohnt mit seiner Familie seit langem eine Doppelhaushälfte. Die andere Hälfte nutzte - ebenfalls seit vielen Jahren - sein Vater. Nach dem Tod des Vaters verband der Kläger, der Alleinerbe war, die Doppelhaushälften baulich und katastermäßig zu einer Einheit. Nach Abschluss der umfangreichen, teilweise in Eigenleistung erbrachten Sanierungs- und Renovierungsarbeiten nutzt er die so verbundenen Doppelhaushälften als eine Wohnung. Der Kläger begehrte für den Erwerb der Doppelhaushälfte des Erblassers die Steuerbefreiung für ein Familienheim. Diese ist ihm nun gewährt worden.

Im Einzelnen gilt: Eine "unverzügliche" Bestimmung zur Selbstnutzung bedeutet im Grundsatz, dass der Erbe spätestens sechs Monate nach dem Erbfall in die Wohnung einziehen muss. Doch diese Regel gilt nicht uneingeschränkt. Auch ein späterer Einzug kann in besonders gelagerten Ausnahmefällen zum steuerfreien Erwerb des Familienheims führen, etwa im Fall einer dringend notwendigen Renovierung. Der Erbe muss dann aber glaubhaft darlegen, dass er die Verzögerung nicht zu vertreten hat. Es obliegt ihm, die Renovierungsarbeiten und die Beseitigung etwaiger Mängel zeitlich so zu fördern, dass es nicht zu Verzögerungen kommt, die nach der Verkehrsanschauung als unangemessen anzusehen sind. Ein unverhältnismäßiger Aufwand zur zeitlichen Beschleunigung ist jedoch nicht erforderlich. Vielmehr reicht es aus, wenn der Erwerber alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergreift.

Praxistipp: Eine zeitliche Verzögerung des Einzugs aufgrund von Renovierungsarbeiten ist dem Erwerber nicht anzulasten, wenn er die Arbeiten unverzüglich in Auftrag gibt, die beauftragten Handwerker sie aber aus Gründen, die der Erwerber nicht zu vertreten hat, zum Beispiel wegen einer hohen Auftragslage, nicht rechtzeitig ausführen können. Ein weiteres Indiz für die unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung ist die zeitnahe Räumung bzw. Entrümpelung der erworbenen Wohnung. Verzögert sich der Einzug hingegen deshalb, weil zunächst ein gravierender Mangel beseitigt werden muss, ist eine spätere Entrümpelung der Wohnung unschädlich, wenn sie nicht ihrerseits zu einem verzögerten Einzug führt. Auf jeden Fall sollten Erben Beweisvorsorge betreiben und eventuelle Verzögerungen bei der Bauausführung sorgfältig dokumentieren.

Außergewöhnliche Belastungen: Aufwendungen für Liposuktion sind abziehbar

Aufwendungen für eine operative Fettabsaugung (Liposuktion) zur Behandlung eines Lipödems sind als außergewöhnliche Belastungen steuerlich abziehbar. Spätestens seit dem Jahr 2016 kann der Kostenabzug selbst dann erfolgen, wenn vor der Operation kein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung eingeholt wurden (BFH-Urteil vom 23.03.2023, VI R 39/20). Die Klägerin litt seit Jahren an einem Lipödem (krankhafte Fettverteilungsstörung). Da konservative Behandlungen keine Besserung bewirkten, unterzog sie sich im Jahr 2017 auf Anraten des behandelnden Arztes einer Liposuktion. Die Krankenkasse übernahm die Kosten der Operation nicht, da der Gemeinsame Bundesausschuss der Krankenkassen (GBA) - trotz jahrelanger Prüfung - immer noch keine entsprechende Kostenübernahmeempfehlung ausgesprochen hatte. Die Klägerin machte den Aufwand als außergewöhnliche Belastung geltend. Das Finanzamt lehnte dies ab, da es sich um eine wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode handele und ein vor Behandlungsbeginn ausgestelltes Gutachten bzw. eine ärztliche Bescheinigung des Medizinischen Dienstes nicht vorlagen. Das Finanzgericht und auch der Bundesfinanzhof lassen einen Abzug hingegen zu.

Inzwischen (jedenfalls ab 2016) bestehe über die Wirksamkeit und Zweckmäßigkeit der Liposuktion bei einem Lipödem unter den Medizinern kein nennenswerter Streit mehr. Zudem benenne das Gesetz beispielhaft die Frisch- und Trockenzellenbehandlung sowie die Sauerstoff-, Chelat- und Eigenbluttherapie als wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden. Damit sei die Liposuktion zur Behandlung eines Lipödems nicht vergleichbar. Die fehlende Einbeziehung der Liposuktion in das Leistungsverzeichnis der Krankenkassen durch den GBA sei unerheblich. Da die bei der Klägerin durchgeführte Liposuktion nicht kosmetischen Zwecken gedient habe, sondern medizinisch indiziert gewesen sei, habe es für die Anerkennung der Kosten als außergewöhnliche Belastungen, ebenso wie bei anderen Krankheitsaufwendungen, nicht der Vorlage eines vor der Behandlung ausgestellten amtsärztlichen Gutachtens oder einer ärztlichen Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung bedurft (Quelle: Mitteilung des BFH vom 29.06.2023).

Rentenversicherung: Auf das Krankengeld entfallende Beiträge nicht abziehbar

Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung sind bis zu einem bestimmten Höchstbetrag als Sonderausgaben abziehbar. Sie dürfen allerdings grundsätzlich nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Daher werden Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, soweit sie auf das Krankengeld entfallen, steuerlich nicht berücksichtigt. Diese Auffassung der Finanzverwaltung wurde kürzlich vom Finanzgericht Köln bestätigt (FG Köln, Urteil vom 25.05.2023, 11 K 1306/20).

Die Klägerin bezog im Streitjahr 2018 zunächst Arbeitslohn und später Krankengeld. Auch vom Krankengeld wurden Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung einbehalten und abgeführt. Das Krankengeld war zwar steuerfrei, doch im Rahmen des so genannten Progressionsvorbehalts führte es zu einer Erhöhung des Steuersatzes und damit zu einer Erhöhung der Einkommensteuer. Dennoch konnten die Rentenversicherungsbeiträge, die auf das

Krankengeld entfielen, nicht als Sonderausgaben abgezogen werden. Die Klägerin war hingegen der Ansicht, dass die Beiträge zur Rentenversicherung abziehbar sein müssten. Letztlich stünden sie im Zusammenhang mit den späteren - steuerpflichtigen - Renteneinnahmen und nicht nur mit dem steuerfreien Krankengeld. Zumindest müssten sie im Rahmen des Progressionsvorbehalts mindernd berücksichtigt werden. Doch die Klage blieb ohne Erfolg. Die Begründung: Die von der Klägerin getragenen Pflichtbeiträge stünden ausschließlich in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem steuerfreien Krankengeld. Die Beitragszahlung löse dagegen nicht unmittelbar einen steuerpflichtigen Rentenbezug aus. Hierfür müssten weitere Voraussetzungen (z.B. Erreichen der Altersgrenze, Vorliegen der Schwerbehinderung, hinreichende Beitragsjahre) hinzutreten. Eine Berücksichtigung der Rentenbeiträge im Rahmen des Progressionsvorbehalts komme ebenfalls nicht in Betracht, da ein solcher Abzug gesetzlich nicht vorgesehen sei.

Praxistipp: Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig. Zwar wurde die Revision nicht ausdrücklich zugelassen, doch da das Verfahren vom Bund der Steuerzahler unterstützt wurde, ist es durchaus denkbar, dass sich auch der Bundesfinanzhof mit dem Thema befassen muss.

Haushaltnehe Dienstleistungen: Steuerermäßigung auch für Mieter

Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen können - bis zu bestimmten Höchstbeträgen - mit 20 Prozent der Kosten unmittelbar von der Steuerschuld abgezogen werden. Geregelt ist dies in § 35a des Einkommensteuergesetzes. Voraussetzung für den Abzug ist unter anderem, dass die Rechnungsbeträge unbar begeben, also auf das Konto des jeweiligen Dienstleisters oder Handwerkers überwiesen werden. Nicht nur Haus- und Wohnungseigentümer können von der Steuerermäßigung profitieren, sondern auch Mieter. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.04.2023 (VI R 24/20) bestätigt und dabei auch zu der Frage Stellung genommen, welche Nachweise Mieter für das Finanzamt benötigen, wenn nicht sie selbst, sondern der Vermieter oder Verwalter die Aufträge an die Dienstleister vergeben hat.

Der Sachverhalt: Die Kläger wohnten in einer angemieteten Eigentumswohnung. Der Vermieter stellte ihnen mit der Nebenkostenabrechnung Aufwendungen für Treppenhausreinigung, Schneeräumdienst, Gartenpflege und für die Überprüfung von Rauchwarnmeldern in Rechnung. Hierfür begehrten sie die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen nach § 35a EStG. Aus den zunächst vorgelegten Abrechnungen ergaben sich aber nicht unbedingt alle geforderten Angaben, zum Beispiel zu der Frage, ob und inwieweit die Beträge tatsächlich per Banküberweisung beglichen worden sind. Und eine explizite Aufteilung in Arbeitslohn und Materialkosten war zumindest unvollständig. Finanzamt und Finanzgericht lehnten mithin einen Abzug der Kosten ab. Doch der BFH entschied anders und gab den Steuerpflichtigen Recht.

Zunächst weist der BFH darauf hin, dass es der Steuerermäßigung nicht entgegenstehe, wenn Mieter die Verträge mit den jeweiligen Leistungserbringern, zum Beispiel dem Reinigungsunternehmen und dem Handwerksbetrieb, nicht selbst abschließen. Für die Gewährung der Steuerermäßigung sei ausreichend, dass die haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen dem Mieter zu Gute gekommen sind. Soweit das Gesetz verlange, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten habe und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt sei, genüge als Nachweis auch eine Wohnnebenkostenabrechnung oder eine Bescheinigung, die einem von der Finanzverwaltung anerkannten Muster entspricht. Aus beiden müssen sich allerdings Art, Inhalt und Zeitpunkt der Leistung sowie Leistungserbringer und Leistungsempfänger nebst geschuldetem Entgelt einschließlich des Hinweises der unbaren Zahlung ergeben. Nur bei sich aufdrängenden Zweifeln an der Richtigkeit dieser Unterlagen bleibe es dem Finanzamt unbenommen, die Vorlage der Rechnungen im Original oder in Kopie vom Steuerpflichtigen zu verlangen. In diesem Fall müsse sich der Mieter die Rechnungen vom Vermieter beschaffen.

Praxistipp: Der BFH weist in einer Pressemitteilung vom 13.07.2023 darauf hin, dass die Rechtsprechung für Aufwendungen der Wohnungseigentümer entsprechend gilt, wenn die Beauftragung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen durch die Wohnungseigentümergeinschaft - regelmäßig vertreten durch deren Verwalter - erfolgt ist. Die Finanzverwaltung hat das Muster zum Nachweis von Aufwendungen nach § 35a EStG für Mieter und Wohnungseigentümer in der Anlage 2 des BMF-Schreibens vom 09.11.2016 (BStBl 2016 I S. 1213) veröffentlicht. Das Muster ist beispielsweise unter folgendem Link abrufbar: <https://www.steuerrat24.de/images/bestand-pdf/Haushalt-Anlage-2-BMF-Schreiben-2016-11-09.pdf>

Kinderbetreuungskosten: Haushaltszugehörigkeit des Kindes ist erforderlich

Kinderbetreuungskosten, darunter fallen auch Kindergartenbeiträge, sind unter bestimmten Voraussetzungen als Sonderausgaben absetzbar, und zwar mit zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4.000 Euro je Kind (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Begünstigt sind Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes, das das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Sonderregelungen gelten für Kinder mit einer Behinderung. Voraussetzung für den Abzug ist unter anderem, dass das Kind zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehört. Der Bundesfinanzhof hat nun bestätigt, dass es maßgebend auf die Haushaltszugehörigkeit ankommt. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG verstoße jedenfalls dann nicht gegen das Grundgesetz, wenn die Betreuungsaufwendungen desjenigen Elternteils, der das Kind nicht in seinen Haushalt aufgenommen hat,

durch den ihm gewährten Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG) abgedeckt werden (BFH-Urteil vom 11.05.2023, III R 9/22).

Der Kläger ist Vater einer Tochter und lebt seit 2018 von der Kindesmutter dauernd getrennt. Die gemeinsame Tochter hat ihren ausschließlichen Wohnsitz bei der Mutter und gehörte im Veranlagungsjahr 2020 nicht zum Haushalt des Klägers. Die Tochter besuchte im Veranlagungsjahr einen Kindergarten sowie nach ihrer Einschulung den Hort einer Grundschule. Für den Besuch des Kindergartens zahlte die Kindesmutter jährlich 250 Euro und für den Besuch des Schulhorts jährlich 348 Euro. Der Kläger erstattete der Kindesmutter jeweils monatlich den hälftigen Betrag. Er beantragte für 2020 die Berücksichtigung der von ihm tatsächlich geleisteten Aufwendungen in Höhe von 299 Euro als Sonderausgaben. Das Finanzamt lehnte dies ab, da das Kind während des gesamten Veranlagungszeitraums nicht zum Haushalt des Klägers gehörte. Die hiergegen gerichtete Klage und auch die Revision blieben erfolglos.

Der Gesetzgeber habe das Recht, zur Verwaltungsvereinfachung typisierend auf die Haushaltszugehörigkeit abzustellen. Hierin sei kein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG zu sehen. Dem Umstand, dass trotz fehlender Haushaltsaufnahme auch beim anderen Elternteil Betreuungsaufwand in Gestalt der Eigenbetreuung oder der Übernahme von Betreuungskosten entstehen kann, habe der Gesetzgeber in verfassungsrechtlich grundsätzlich hinreichender Weise dadurch Rechnung getragen, dass der BEA-Freibetrag auch diesem Elternteil zu gewähren ist. Im Streitfall sei auch eine Verletzung des Art. 6 Abs. 1 GG in Gestalt einer Beeinträchtigung des familiären Existenzminimums durch die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht ersichtlich. Denn der dem Kläger gewährte BEA-Freibetrag lag mit (damals) 1.320 Euro wesentlich höher als der von ihm für die Kindergarten- und Hortbeiträge entrichtete Betrag von 299 Euro.