

Mandanteninfo aktuell

Der monatliche Informationsbrief für Mandanten Ausgabe März 2024

Unternehmer und Geschäftsführer

Betriebseinnahmen: "Corona-Überbrückungshilfe Plus" ist zu versteuern

Während der Corona-Pandemie konnten bestimmte Unternehmer die "Überbrückungshilfe Plus" des Landes Nordrhein-Westfalen von bis zu 3.000 Euro in Anspruch nehmen. Die Frage ist, ob diese Überbrückungshilfe den steuerpflichtigen Betriebseinnahmen zuzurechnen ist oder steuerfrei bleiben kann, weil sie vermeintlich (auch) zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten gezahlt wurde. Das Finanzgericht Düsseldorf hat nun entschieden, dass der Betrag als Betriebseinnahme zu erfassen ist, allerdings die Revision zugelassen, die bereits unter dem Az. II R 23/23 beim Bundesfinanzhof anhängig ist (Urteil vom 7.11.2023, 13 K 570/22 E; Quelle: FG Düsseldorf, NL 12/2023).

Der Kläger erzielte als Freiberufler Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Im August 2020 gewährte ihm die Bezirksregierung Düsseldorf eine Überbrückungshilfe Plus von 3.000 Euro. Der Freiberufler versteuerte diesen Betrag nicht, da er der Auffassung ist, dass die Hilfe als Ersatz für die Grundsicherung gezahlt worden sei, die die Unternehmer bei Ausbleiben dieser Zahlung hätten in Anspruch nehmen müssen. Deshalb müssten die Besteuerungsgrundsätze der Grundsicherung, die schließlich steuerfrei und damit im Ergebnis steuerlich unbeachtlich sei, entsprechende Anwendung finden. Demgegenüber qualifizierte das Finanzamt die Soforthilfe als steuerpflichtige Betriebseinnahme. Auch das Finanzgericht erachtete den Ansatz der Corona-Überbrückungshilfe bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit als rechtmäßig. Begründung: Zwischen den Leistungen und dem Betrieb des Klägers bestehe ein wirtschaftlicher Zusammenhang, da die Überbrückungshilfe NRW nur an Unternehmer gezahlt worden sei, die ihre Tätigkeit während des Förderzeitraums im Hauptberuf von einer in NRW befindlichen Betriebsstätte oder einem in NRW befindlichen Sitz der Geschäftsführung aus ausgeführt hätten. Die Zahlung der NRW-Überbrückungshilfe Plus sei zudem von der Höhe des Umsatzes im Förderzeitraum abhängig gewesen. Die Zuwendungen seien vom Land NRW geleistet worden, um dem Empfänger die Möglichkeit zu geben, sich weiter der betrieblichen oder freiberuflichen Tätigkeit zu widmen. Diese betriebliche Veranlassung der Zahlungen der NRW-Überbrückungshilfe Plus würde nicht dadurch aufgehoben, dass die gewährten Mittel zur Deckung von Privataufwendungen verwendet werden durften. Eine entsprechende Anwendung der Steuerbefreiung von Leistungen des Arbeitslosengeldes II auf Bezüge aus öffentlichen Mitteln für Personen, die nicht arbeitsuchend sind, sondern Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielen, käme nicht in Betracht.

Firmenwagen: Auch digitales Fahrtenbuch immer zeitnah führen

Für einen Firmen-Pkw, der zum Betriebsvermögen gehört, muss grundsätzlich ein Privatanteil versteuert werden, der sich entweder nach der so genannten Ein-Prozent-Regelung oder aber nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt. Wer ein Fahrtenbuch führt, muss die Eintragungen zeitnah vornehmen. Dies gilt auch für ein elektronisches Fahrtenbuch. Zudem dürfen die Daten in einem elektronischen Fahrtenbuch programmtechnisch nicht änderbar sein. Zumindest müssen Änderungen protokolliert werden; dieses Änderungsprotokoll darf sich aber nicht in "Unterdateien verstecken", sondern muss augenscheinlich sein (FG Düsseldorf, Urteil vom 24.11.2023, 3 K 1887/22 H(L)).

Der Sachverhalt: Der Kläger führte für seine Firmenwagen jeweils elektronische Fahrtenbücher. In der damaligen Konformitätserklärung des Herstellers hieß es, dass dessen Software bei ordnungsgemäßer Anwendung die an ein elektronisches Fahrtenbuch zu stellenden gesetzlichen Anforderungen erfülle. Allerdings erlaubte es das Programm, dass Fahrten bis zum monatlichen Abschluss geändert oder gelöscht werden konnten. Erst nach dem Abschluss waren nachträgliche Änderungen technisch ausgeschlossen. Immerhin wurden die Änderungen, die bis zum Abschluss vorgenommen wurden, in einer internen Datei protokolliert. Der Kläger notierte die durchgeführten Fahrten zunächst auf einem Zettel. Erst jeweils nach den Tankvorgängen, die mitunter einige Wochen auseinanderlagen, gab er die Daten dann neben des Kostenbelegs in das elektronische Fahrtenbuch ein. Am Monatsende wurde das Fahrtenbuch

abgeschlossen, ausgedruckt und archiviert. Das Finanzamt kam zu dem Schluss, dass das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß sei, da die Eintragungen nicht zeitnah erfolgt seien, sondern eine Aktualisierung nur im drei- bis sechswöchigen Rhythmus erfolgt sei. Das Fahrtenbuch sei deshalb zu verwerfen und der geldwerte Vorteil sei unter Anwendung der Ein-Prozent-Regelung zu ermitteln. Die hiergegen gerichtete Klage wurde abgewiesen.

Begründung: Ein digitales Fahrtenbuch ist nur dann ordnungsgemäß, wenn nachträgliche Veränderungen von eingegebenen Daten programmtechnisch ausgeschlossen sind oder Änderungen dokumentiert werden. Diese Dokumentation muss aber bereits bei gewöhnlicher Einsichtnahme in das elektronische Fahrtenbuch erkennbar sein. Die im Streitfall geführten elektronischen Fahrtenbücher erfüllen diese Voraussetzungen nicht. Denn es wurde zur Erstellung der Fahrtenbücher ein Programm verwendet, das nachträgliche Änderungen zulässt, ohne diese Änderungen im Fahrtenbuch selbst offenzulegen. Reine Protokolldateien reichen für augenscheinliche Dokumentationszwecke nicht aus. Die Fahrtenbücher wurden auch nicht zeitnah geführt. Eine zeitnahe Führung liegt vor, wenn der Nutzer des Fahrzeugs die Eintragungen im Anschluss an die betreffenden Fahrten vornimmt. Der Kläger hat aber eingeräumt, dass die Eintragungen in das Fahrtenbuch gebündelt - erst nach jedem Tankvorgang - vorgenommen und die Fahrten in der Zwischenzeit lediglich auf Notizzetteln festgehalten worden seien. Die gebündelte Eintragung der Fahrten mehrerer Tage bzw. sogar Wochen wird nicht den an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu stellenden Anforderungen gerecht.

Praxistipp: Sofern elektronische Fahrtenbücher genutzt werden, in denen die Fahrten (Bewegungsdaten) automatisch per GPS erfasst werden, müssen fehlende Angaben - insbesondere der Fahr Anlass - auch hier zeitnah nachgetragen werden, und zwar innerhalb eines Zeitraums von bis zu sieben Kalendertagen nach Abschluss der jeweiligen Fahrt (BMF-Schreiben vom 4.4.2018, BStBl 2018 I S. 592).

Unentgeltliche Betriebsübertragung: Wichtiges BFH-Urteil zur Schenkungsteuer

Für die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs werden bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer besondere Begünstigungen gewährt. Allerdings hat der Gesetzgeber im Laufe der Jahre ein komplexes Regelwerk geschaffen, um aus seiner Sicht unliebsame Gestaltungen zu vermeiden. So soll verhindert werden, dass umfangreiches Verwaltungsvermögen steuerfrei übertragen werden kann. Ein besonderes Augenmerk wird dabei auf die so genannten Finanzmittel gelegt, zum Beispiel Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben und Geldforderungen. Übersteigen die Finanzmittel bzw. das Verwaltungsvermögen eine bestimmte Höhe, droht ein teilweiser oder gar vollständiger Entfall der steuerlichen Begünstigung des Betriebsvermögens. Im Zusammenhang mit den Finanzmitteln bzw. dem Verwaltungsvermögen ist der "Einstiegstest" oder 90-Prozent-Test durchzuführen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG). Dabei wird das Verwaltungsvermögen ins Verhältnis zum Unternehmenswert gesetzt. Erreicht das Verwaltungsvermögen 90 Prozent des Unternehmenswerts oder mehr, wird die steuerliche Begünstigung des Betriebsvermögens versagt. Gerade Handelsunternehmen "leiden" unter diesem Einstiegstest, denn sie haben zwar oft hohe Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, andererseits aber auch hohe Verbindlichkeiten, die für den Einstiegstest nicht gegengerechnet werden. Dadurch werden diesen Unternehmen mitunter die steuerlichen Begünstigungen versagt. Doch nun hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass bei Handelsunternehmen für den Einstiegstest die betrieblichen Schulden von den Finanzmitteln abzuziehen sind (BFH-Urteil vom 13.9.2023, II R 49/21).

Der Sachverhalt: Der Vater der Klägerin schenkte dieser im Jahr 2017 alle Anteile an einer GmbH, die ein pharmazeutisches Handelsunternehmen betrieb. Das Finanzamt versagte wegen des so genannten Einstiegstests die schenkungsteuerlichen Begünstigungen gemäß § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG, denn im Bestand des Unternehmens befanden sich hohe Finanzmittel und damit ein umfassendes Verwaltungsvermögen. Die Tatsache, dass im Betriebsvermögen auch hohe Schulden enthalten waren, spielte für den Einstiegstest nach Ansicht des Finanzamts keine Rolle. Der hiergegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht Münster statt. Der BFH hat die Revision des Finanzamts zurückgewiesen. Begründung: Zwar sei im Streitfall nach dem Gesetzeswortlaut die begehrte Begünstigung für Betriebsvermögen vollständig ausgeschlossen, denn das Verwaltungsvermögen samt Finanzmittel betrage mehr als 90 Prozent des gemeinen Wertes der übertragenen GmbH-Anteile (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG). Die Vorschrift sei aber ihrem Normzweck entsprechend einschränkend auszulegen. Zumindest bei typischen Handelsunternehmen, deren Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit diene, und deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln bestehe, ist der Einstiegstest in modifizierter Form unter Abzug der betrieblich veranlassten Schulden durchzuführen. Ohne die Möglichkeit des Schuldenabzugs wäre die Regelung willkürlich und verstieße damit gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes, denn es wäre vom Zufall abhängig, ob Schulden am Stichtag noch bestehen oder bereits getilgt wurden.

Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Lohnsteuerbescheinigungen: Ermittlung der Id-Nr. für elektronische Übermittlung

Bereits mit dem Ende des Veranlagungszeitraums 2022 wurde die Abschaffung der elektronischen Transfer-Identifikations-Nummer (eTIN) beschlossen. Für die elektronische Übermittlung von Lohnsteuerbescheinigungen (§ 41b Abs. 1

Satz 2 EStG) ist daher ab dem Veranlagungszeitraum 2023 zwingend die Angabe einer steuerlichen Identifikationsnummer notwendig. Nun hat das Bundesfinanzministerium zu der Frage Stellung genommen, wie Arbeitgeber die steuerliche Identifikationsnummer für die elektronische Übermittlung von Lohnsteuerbescheinigungen ermitteln sollten, wenn diese noch nicht vom Arbeitnehmer mitgeteilt wurde. Zudem wird dargelegt, wie zu verfahren ist, wenn die steuerliche Identifikationsnummer durch den Arbeitnehmer schuldhaft nicht vorgelegt wurde und auch nicht ermittelt werden kann (BMF-Schreiben vom 23.1.2024, IV C 5 -S 2295/21/10001 :001). Danach gilt:

Hat der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer für das Jahr 2022 eine Lohnsteuerbescheinigung übermittelt und versichert der Arbeitgeber, dass das Dienstverhältnis nach Ablauf des Jahres 2022 fortbestanden und der Arbeitnehmer trotz Aufforderung pflichtwidrig seine Identifikationsnummer bisher nicht mitgeteilt hat, teilt das zuständige Finanzamt die Identifikationsnummer des Arbeitnehmers auf formlose schriftliche Anfrage des Arbeitgebers mit. Die Anfrage hat den Namen, das Geburtsdatum sowie die Anschrift des Arbeitnehmers zu enthalten. Von einer Pflichtwidrigkeit ist auch auszugehen, wenn der Arbeitnehmer der Aufforderung ohne Begründung nicht nachkommt. Eine Mitteilung erfolgt bei Vorliegen der oben genannten Voraussetzungen auch dann, wenn die Identifikationsnummer dem Arbeitnehmer erstmals zuzuteilen ist. Einer Bevollmächtigung oder Zustimmung des Arbeitnehmers bedarf es insoweit nicht. Unabhängig davon kann der Arbeitgeber generell die Zuteilung bzw. die Mitteilung der steuerlichen Identifikationsnummer des Arbeitnehmers beim zuständigen Finanzamt beantragen, wenn ihn der Arbeitnehmer hierzu bevollmächtigt hat (vgl. § 80 Abs. 1 AO; § 39 Abs. 3 Satz 2 und 4 EStG).

Legt der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die steuerliche Identifikationsnummer schuldhaft nicht vor und kann der Arbeitgeber diese entsprechend den obigen Verfahren nicht erhalten, hat er regelmäßig die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI zu ermitteln (§ 39c Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 EStG). Dies gilt insbesondere für Betriebsrentner und Versorgungsempfänger, die im Ausland ansässig sind und denen die Unterlagen zur Erteilung einer steuerlichen Identifikationsnummer zugeschickt wurden, diese jedoch bisher noch nicht beantragt haben; Arbeitnehmer - insbesondere auch aus dem Ausland -, die nur für kurze Zeit vom Arbeitgeber beschäftigt werden und die dem Arbeitgeber ihre steuerliche Identifikationsnummer bisher nicht mitgeteilt haben (mit Ausnahme der im BMF-Schreiben vom 7.11. 2019, BStBl. I S. 1087 unter Abschnitt 3 bezeichneten Fälle); Zahlungen an Sterbegeldempfänger; Arbeitnehmer, die sich weigern, dem Arbeitgeber die steuerliche Identifikationsnummer mitzuteilen.

Nur in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer die fehlende Mitteilung der steuerlichen Identifikationsnummer nicht zu vertreten hat oder der Arbeitgeber aufgrund von technischen Störungen die steuerliche Identifikationsnummer nicht abrufen kann, kann der Arbeitgeber für die Lohnsteuerberechnung die voraussichtliche Steuerklasse längstens für drei Kalendermonate zu Grunde legen (vgl. § 39c Abs. 1 Satz 2 EStG).

Immobilienbesitzer

Grundstücksverkauf: Teilverkauf des Gartens kann Steuerpflicht auslösen

Wer eine Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder verkauft, muss einen eventuellen Veräußerungsgewinn versteuern. Steuerfrei bleibt - unter bestimmten Voraussetzungen - nur der Verkauf des selbstgenutzten Eigenheims. Was aber gilt, wenn lediglich ein Teil des Grundstücks, auf dem sich das Eigenheim befindet, verkauft wird und das Haus mitsamt des Restgrundstücks weiter selbst genutzt wird?

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass der Teilverkauf eines Grundstücks, hier eines Gartenteils, die so genannte Spekulationsbesteuerung auslöst (BFH-Urteil vom 26.9.2023 IX R 14/22).

Der Sachverhalt: Eheleute erwarben in 2014 ein Einfamilienhaus mitsamt eines sehr großen Grundstücks. Als im Jahre 2018 in der Nachbarschaft gebaut wurde, erkannten die Eheleute, dass auf ihrem Grundstück noch ein weiteres Gebäude errichtet werden könnte. Daraufhin veranlassten sie die Teilung des Grundstücks und veräußerten in 2019 eine Parzelle. Dem Finanzamt gegenüber erläuterten sie, dass sie lediglich einen Teil ihres Gartens des von ihnen selbst genutzten Grundstücks veräußert hätten. Das von ihnen in 2014 angeschaffte Grundstück in dem kleinen Dorf sei von ortsüblicher Größe gewesen. Das Finanzamt und nun auch der BFH waren dennoch der Auffassung, dass ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft (§§ 22, 23 EStG) vorgelegen habe. Dies sei auch dann gegeben, wenn das restliche Grundstück weiterhin zu eigenen Wohnzwecken genutzt werde.

Begründung: Gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind Gewinne aus Grundstücksverkäufen grundsätzlich als privates Veräußerungsgeschäft steuerpflichtig, wenn Erwerb und Verkauf der Immobilie binnen zehn Jahren stattfinden. Eine Ausnahme von der Besteuerung ist nur dann gegeben, wenn die Immobilie vom Steuerpflichtigen selbst bewohnt wird. Mangels eines auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes können unbebaute Grundstücke nicht bewohnt werden. Dies gilt auch, wenn ein vorher als Garten genutzter Grundstücksteil abgetrennt und dann veräußert wird. Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude und dem dazugehörigen Grund und Boden entfällt, soweit von dem bisher ungeteilten Wohngrundstück ein (unbebauter) Teil abgetrennt wird. Die beiden dadurch entstandenen Grundstücke sind in Bezug auf ihre "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" jeweils getrennt zu betrachten.

Grundstücksverkauf: Nutzung durch Elternteil gilt nicht als Eigennutzung

Wer sein Eigenheim verkauft, muss keinen Veräußerungsgewinn ("Spekulationsgewinn") versteuern, selbst wenn zwischen Erwerb und Verkauf nicht mehr als zehn Jahre liegen. Voraussetzung ist aber, dass die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Es ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung an ein unterhaltsberechtigtes Kind als Eigennutzung der Eltern gilt, wenn die Eltern für ihr Kind noch Kindergeld oder den Kinderfreibetrag erhalten (BFH-Urteil vom 24.5.2022, IX R 28/21).

Kürzlich hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Überlassung einer Wohnung an einen unterhaltsberechtigten Elternteil aber nicht als Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 23 EStG gilt. Der Verkauf der Immobilie innerhalb der zehnjährigen "Spekulationsfrist" war daher steuerpflichtig (BFH-Urteil vom 14.11.2023, IX R 13/23).

Der Sachverhalt: Die Kläger (Eheleute) erwarben im Jahr 2009 eine Eigentumswohnung, die sie unentgeltlich an die Mutter der Klägerin überließen. Nach dem Tod der Mutter im Jahr 2016 verkauften die Kläger die Wohnung. Das Finanzamt berücksichtigte einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG aufgrund des Verkaufs der Wohnung. Es war der Ansicht, dass die Überlassung an die Mutter/Schwiegermutter anders als eine Überlassung an unterhaltsberechtigte Kinder keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken darstelle. Der Verkauf sei daher steuerpflichtig. Dagegen trugen die Eheleute unter anderem vor, eine Differenzierung zwischen unterhaltsberechtigten Kindern und anderen zivilrechtlich unterhaltsberechtigten Personen sei widersprüchlich. Doch mit dieser Argumentation vermochten sie weder das Finanzamt noch die Richter des BFH zu überzeugen. Nach Ansicht des Gerichts ist die Differenzierung zwischen einer Überlassung an unterhaltsberechtigte Kinder und Eltern dadurch gerechtfertigt, dass bei Kindern typischerweise eine Unterhaltspflicht und das Entstehen von Aufwendungen für die Eltern anzunehmen sei.

Praxistipp: Die Kläger hatten in den Vorjahren keine Unterhaltsleistungen an die Mutter/Schwiegermutter geltend gemacht (§ 33a EStG). Ob anders entschieden worden wäre, wenn deren Bedürftigkeit tatsächlich dargelegt worden wäre, ist nicht erkennbar. Sowohl das Finanzgericht als Vorinstanz als auch der BFH haben diese Frage nicht abschließend beantwortet.

Kapitalanleger

Ausschüttungsanspruch im Erbe: Steuerliche Doppelbelastung ist rechters

Wenn im Rahmen einer Erbschaft Anteile an Kapitalgesellschaften auf den Erben übergehen, erwirbt dieser mitunter bestehende Ausschüttungsansprüche mit. Folglich vereinnahmt erst der Erbe die entsprechenden Erträge und muss diese versteuern. Ausnahmen von diesem "Zuflussprinzip" bestehen bei beherrschenden Gesellschaftern. Zu berücksichtigen ist aber, dass die Ansprüche auf die künftigen Erträge bereits die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer erhöht haben, so dass diese einmal der Erbschaft- und dann auch noch der Abgeltungsteuer (Kapitalertragsteuer) unterliegen.

Wie das Finanzgericht Münster nun zum zweiten Mal entschieden hat, ist diese Doppelbelastung mit Erbschaft- und Abgeltungsteuer zulässig. Es hat geurteilt, dass die Abgeltungsteuer, die auf den Ausschüttungsanspruch gegen eine GmbH entfällt, nicht als Nachlassverbindlichkeit bei der Erbschaftsteuer abzuziehen ist (FG Münster, Urteil vom 2.11.2023, 3 K 2755/22 Erb).

Der Kläger erwarb im Wege eines Vermächtnisses von seinem verstorbenen Vater einen Anteil an einer GmbH in Höhe von 12,5 Prozent des Stammkapitals. Vor dem Tod des Vaters hatte die Gesellschafterversammlung eine Ausschüttung beschlossen, die in Höhe von 187.500 Euro auf den Vater entfiel und nach dessen Tod unter Einbehalt von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag an den Kläger ausbezahlt wurde. Das Finanzamt setzte im Erbschaftsteuerbescheid die Forderung mit dem Nennwert von 187.500 Euro an. Demgegenüber begehrte der Kläger, die Kapitalertragsteuer und den Solidaritätszuschlag als Nachlassverbindlichkeit in Abzug zu bringen. Die Steuer sei zwar im Zeitpunkt des Todes formal noch nicht entstanden, ihre Entstehung sei aber hinreichend sicher gewesen. Doch das Finanzamt und auch das Finanzgericht beurteilen dies anders.

Begründung: Der Ausschüttungsanspruch gegenüber der GmbH sei mit dem Nennwert anzusetzen. Eine Bewertung unterhalb des Nennwerts im Hinblick auf die Kapitalertragsteuer komme nicht in Betracht, da es sich hierbei um eine besondere Form der Erhebung der Einkommensteuer handele und nicht um eine wertmindernde Eigenschaft. Ein Abzug der Steuer als Nachlassverbindlichkeit komme ebenfalls nicht in Betracht. Insbesondere handele es sich nicht um vom Erblasser herrührende Schulden. Zwar sei die wirtschaftliche Ursache für die Belastung der Ausschüttung mit Kapitalertragsteuer bereits mit dem Beschluss der Gesellschafterversammlung und damit vor dem Tod des Vaters gesetzt worden. Der für die Abzugsfähigkeit maßgebliche Umstand, nämlich die Verwirklichung des

einkommensteuerlichen Tatbestands, sei jedoch erst mit dem Zufluss der Ausschüttung beim Kläger erfolgt. Da der Vater kein beherrschender Gesellschafter gewesen sei, sei noch kein Zufluss im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses anzunehmen. Schließlich sei es auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass ein Sachverhalt kumulativ der Erbschaftsteuer und der Einkommensteuer unterliegt, da es um unterschiedliche Tatbestände gehe. Der Gesetzgeber habe bei der Wahl des Steuergegenstandes einen weiten Gestaltungsspielraum (Quelle: FG Münster, NL Dez. 2023).

Bereits zuvor hatte das FG Münster entschieden, dass auch keine einkommensteuerliche Ermäßigung in Betracht kommt. Nach § 35b EStG werden Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen zugleich der Erbschaftsteuer unterliegen haben, zwar steuermindernd berücksichtigt, wenn auch nur mit einem bestimmten Prozentsatz. Allerdings sei die Steuerermäßigung nach § 35b EStG auf Kapitaleinkünfte, die dem Abgeltungssteuersatz unterliegen, nicht anwendbar (FG Münster, Urteil vom 17.2.2021, 7 K 3409/20 AO).

Termingeschäfte: Beschränkung der Verlustverrechnung könnte unzulässig sein

Verluste aus Termingeschäften, insbesondere aus dem Verfall von Optionen, dürfen nur mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Erträgen aus Stillhaltergeschäften ausgeglichen werden. Dabei ist die Verlustverrechnung beschränkt auf 20.000 Euro. Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgetragen werden und jeweils in Höhe von 20.000 Euro mit Gewinnen aus Termingeschäften oder Stillhalterprämien verrechnet werden, wenn nach der unterjährigen Verlustverrechnung ein verrechenbarer Gewinn verbleibt. Verluste aus Termingeschäften können nicht mit anderen Kapitalerträgen oder gar anderen Einkünften verrechnet werden (§ 20 Abs. 6 Satz 5 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2020). Die Beschränkung gilt seit dem 1.1.2021.

Nun hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in einem Aussetzungsverfahren Bedenken gegen die betragsmäßige Beschränkung der Verlustverrechnung geäußert (Beschluss vom 05.12.2023, 1 V 1674/23). Der Sachverhalt: Der Antragsteller erklärte in 2021 Kapitalerträge aus Termingeschäften in Höhe von 250.631 Euro und Verluste aus gleichartigen Geschäften in Höhe von 227.289 Euro. Das Finanzamt verrechnete die laufenden Verluste aus Termingeschäften nur in Höhe des gesetzlichen Höchstbetrags von 20.000 Euro mit Gewinnen aus Termingeschäften. Die noch nicht verrechneten laufenden Verluste in Höhe von 207.289 Euro wurden in der Verlustfeststellung berücksichtigt. Gegen den Bescheid legte der Antragsteller Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Er machte Einwände gegen die Beschränkung der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus Termingeschäften geltend. Er wies darauf hin, dass vom Bundesverfassungsgericht derzeit ohnehin geprüft werde, ob die Beschränkung der Verlustverrechnung für Aktienverluste rechtmäßig ist (2 BvL 3/21). Die Entscheidung werde richtungsweisend auch für die Verrechnung von Verlusten aus anderen Kapitalanlagen sein.

Das FG gab dem AdV-Antrag statt, da es ernsthafte Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der betragsmäßig beschränkten Verlustverrechnung gemäß § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG habe. Die Verlustverrechnungsbeschränkung gehe mit der Gefahr einher, dass eine Verlustberücksichtigung faktisch ganz ausgeschlossen sein kann. Im Streitfall bräuchten die Antragsteller für die Verrechnung des gesondert festgestellten Verlustes in Höhe von 207.289 Euro bereits jetzt schon über zehn Gewinnjahre, um die Verluste auszugleichen.

Praxistipp: Die Entscheidung in der Hauptsache bleibt abzuwarten. Möglicherweise wird das FG erst endgültig entscheiden, wenn das Bundesverfassungsgericht zur Verrechnung von Aktienverlusten geurteilt hat. Im AdV-Verfahren selbst hat das unterlegene Finanzamt Beschwerde beim Bundesfinanzhof eingelegt (Az. VIII B 113/23).

Rentner und Pensionäre

Rentenbesteuerung: Bundesverfassungsgericht weist Beschwerden ab

Das Bundesverfassungsgericht hat zwei Verfassungsbeschwerden gegen die - vermeintliche - Doppelbesteuerung von Renten soeben als unzulässig verworfen. Die Beschwerden seien nicht substantiiert genug, um sie zur Entscheidung anzunehmen (BVerfG, Beschlüsse vom 7.11.2023, 2 BvR 1140/21 und 2 BvR 1143/21). Was bedeutet dies für Rentner? Zunächst zum Hintergrund: Bis 2004 unterlagen Renten nur mit einem geringen Anteil, dem so genannten Ertragsanteil, der Einkommensteuer. Dadurch zahlten viele Rentner keine Einkommensteuer. Pensionäre mussten ihre Altersbezüge hingegen voll versteuern. Das Bundesverfassungsgericht hatte hierin eine nicht zu tolerierende Ungleichbehandlung gesehen und der Gesetzgeber musste reagieren. Seit dem 1. Januar 2005 werden Renten nach und nach höher besteuert, während im Gegenzug die Altersvorsorgeaufwendungen, also die Rentenbeiträge, ebenfalls nach und nach höher steuerlich abgezogen werden dürfen. Voraussichtlich im Jahre 2058 ist diese Übergangsregelung abgeschlossen, das heißt Rentner, die ab 2058 in den Rentenbezug eintreten werden, müssen ihre gesamte Rente versteuern.

Die langjährige Überleitung hin zu einer vollen Besteuerung führt aufgrund ihrer Pauschalität mitunter zu ungerechten Ergebnissen. Viele Rentner sind der Ansicht, dass ihre Renten, die sie mehr oder weniger hoch versteuern müssen, zu einem großen Teil aus bereits versteuertem Einkommen stammen. Dadurch würde es zumindest teilweise zu einer Doppelbesteuerung kommen. Insgesamt ist das Verfahren der Überleitung zur vollen Besteuerung aber weder vom Bundesfinanzhof noch vom Bundesverfassungsgericht beanstandet worden. Allerdings könne es im Einzelfall durchaus Fälle einer unzulässigen Doppelbesteuerung geben - so der BFH mit Urteil vom 21.6.2016 (X R 44/14). Eine solche doppelte Besteuerung ist gegeben, wenn die Summe der voraussichtlichen steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse geringer ist als die Summe der aus versteuertem Einkommen aufgebrauchten Altersvorsorgeaufwendungen.

Auch zwei Klagen jüngerer Datums blieben weitestgehend erfolglos (BFH-Urteile vom 19.5.2021, X R 33/19 und X R 20/21). Der BFH hält an seiner bisherigen Rechtsprechung zur Rentenbesteuerung fest, nach der die gesetzlichen Übergangsregelungen im Grundsatz verfassungskonform sind. Zwar könne es im konkreten Einzelfall zu einer doppelten Besteuerung von Renten kommen. Diese habe aber in den Urteilsfällen (noch) nicht vorgelegen. Eine doppelte Besteuerung wird vermieden, wenn die Summe der voraussichtlich steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse (kurz: steuerfreier Rentenbezug) mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus dem bereits versteuerten Einkommen aufgebrauchten Rentenversicherungsbeiträge. Angesichts der noch recht hohen Rentenfreibeträge der betroffenen Jahrgänge habe sich in den jeweiligen Fällen folglich keine doppelte Besteuerung ergeben.

Die unterlegenen Kläger hatten gegen die beiden Entscheidungen des BFH Verfassungsbeschwerde eingelegt. Und die Finanzverwaltung hatte sich nach einigem Zögern durchbringen können, betroffene Steuerbescheide hinsichtlich des streitigen Punktes vorläufig ergehen zu lassen (BMF-Schreiben vom 30.8.2021, BStBl 2021 I S. 1042). Doch wie erwähnt hat das Bundesverfassungsgericht die beiden Verfassungsbeschwerden nicht zur Entscheidung angenommen. Damit ist wahrscheinlich, dass die Vorläufigkeitsvermerke in den Einkommensteuerbescheiden bald aufgehoben werden bzw. in aktuellen Bescheiden nicht mehr erfolgen. Sofern Einsprüche eingelegt wurden, werden die Einspruchsführer wohl bald gebeten, diese zurückzunehmen oder die Einsprüche werden gleich per Allgemeinverfügung zurückgewiesen.

Praxistipp: Letztlich bleibt Rentnern, die eine mögliche Doppelbesteuerung prüfen möchten, nichts anderes übrig, als diese im Einzelfall zu berechnen. Vor allem aber - und das ist besonders misslich - hatte der BFH darauf hingewiesen, dass die Beweislast für eine eventuelle Doppelbesteuerung bei den Steuerbürgern liegt. Dazu müssen nach Möglichkeit alle Steuerbescheide der letzten Jahre bzw. Jahrzehnte, Rentenverläufe und detaillierte Berechnungen vorgelegt werden - die Hürden und der Aufwand sind also enorm hoch.

Praxistipp: Von einer Doppelbesteuerung betroffen sein könnten zum Beispiel Freiberufler, die über mehrere Jahre freiwillig hohe Beiträge (oberhalb des jeweiligen Höchstsatzes zur gesetzlichen Rentenversicherung) in ihr Versorgungswerk einbezahlt haben, ohne von der so genannten Öffnungsklausel profitiert zu haben. Auch können Personen betroffen sein, die nach einer Scheidung einmalig einen hohen Beitrag in die Rentenversicherung bzw. ins Versorgungswerk eingezahlt haben, um ihren Rentenanspruch wieder aufzufüllen. Auch wenn ein Steuerpflichtiger einige Jahren im Ausland gearbeitet hat, nunmehr seine Rente aber in Deutschland versteuern muss, könnte die Prüfung einer eventuellen Übermaßbesteuerung empfehlenswert sein.

Praxistipp: Zwar blieb den Klägern in den oben genannten Fällen der Erfolg verwehrt, doch zumindest haben sie einen Sieg für künftige Rentnerjahrgänge errungen. Einerseits werden Altersvorsorgeaufwendungen bereits seit 2023 und nicht erst ab 2025 - im Rahmen der Höchstbeträge - als Sonderausgaben mit 100 Prozent berücksichtigt. Zudem werden die Besteuerungsanteile der Renten, der Versorgungsfreibetrag und der Altersentlastungsbetrag angepasst. Nicht erst in 2040, sondern erst in 2058 soll der Besteuerungsanteil von Renten bei 100 Prozent liegen.

Alle Steuerzahler

Sonderausgaben: Zahlungen an Förderverein als Schulgeld abzugsfähig?

Wenn Kinder eine Privatschule besuchen, können die Eltern das Schulgeld im bestimmten Rahmen und unter gewissen Voraussetzungen als Sonderausgaben abziehen (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG). Das Finanzgericht Münster hat entschieden, dass auch Zahlungen an einen Förderverein, der die Gelder an einen Schulträger zur Finanzierung einer Schule weiterleitet, die von den eigenen Kindern besucht wird, Schulgelder i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG darstellen können (FG Münster, Urteil vom 25.10.2023, 13 K 841/21 E).

Die beiden Kinder der Kläger besuchten eine staatlich anerkannte Ersatzschule in freier Trägerschaft einer Stiftung. Im Streitjahr zahlten die Kläger insgesamt 1.000 Euro an den als gemeinnützig anerkannten Förderverein der Schule. Ausweislich dessen Satzung förderte der Verein die Lehrtätigkeit und das Schulleben, insbesondere durch die

Unterstützung von schulischen Einrichtungen und Veranstaltungen, Studienreisen, Schullandaufenthalten und Arbeitsgemeinschaften, Projekten und (Arbeits-)Materialien. Von den Eltern, deren Kinder die Schule besuchten, erhielt der Förderverein insgesamt 37.500 Euro und führte insgesamt 43.500 Euro an die Stiftung ab. Diese wiederum überwies mindestens 54.000 Euro zur Finanzierung des Schulträgeranteils (insgesamt 87.000 Euro) an die Schule. Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung machten die Eltern die Zahlungen als Schulgelder geltend. Das Finanzamt folgte dem nicht, da die Zahlungen ausweislich der Satzung des Fördervereins nicht für den reinen Schulbesuch geleistet worden seien. Die Zahlungen seien auch nicht als Spende zu qualifizieren. Doch der hiergegen gerichtete Klage wurde entsprochen.

Begründung: Sämtliche Leistungen der Eltern, die bei wirtschaftlicher Betrachtung als Gegenleistung für den Schulbesuch des Kindes erbracht würden, seien von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG umfasst. Dies gelte auch für Leistungen an einen Förderverein, der diese zur Deckung der Betriebskosten an den Schulträger weiterleite. Bei Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtung seien die Zahlungen zur Finanzierung des Schulträgeranteils geleistet worden. Die Kläger und die anderen Eltern hätten sicher sein können, dass mit ihren Geldern, die in der zweckgebundenen Weiterleitung des Fördervereins enthalten waren, allein der normale Schulbetrieb finanziert worden sei, da der von der Stiftung weitergeleitete Betrag noch nicht einmal ausgereicht habe, um den Schulträgeranteil vollständig abzudecken. Dass die Satzung des Fördervereins keine Regelung enthalte, wonach die Mittel ausschließlich für den normalen Schulbetrieb hätten verwendet werden können, und auch Zwecke vorsehe, bei deren Verfolgung keine reine Finanzierung des normalen Schulbetriebs mehr vorliegen würde, sei unschädlich. Es fehle bereits an einer gesetzlichen Grundlage dafür, dass es sich bei über einen Förderverein an einen Schulträger weitergeleiteten Elternbeiträgen nur dann um Schulgeldzahlungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG handeln könne, wenn sich der Satzungszweck des Fördervereins auf die Weiterleitung von Elternbeiträgen beschränke. Im Übrigen führe die Auffassung des Finanzamtes zu nicht sachgerechten Ergebnissen, da die Zahlungen dann weder Schulgelder noch Spenden darstellen würden (Quelle: FG Münster, Newsletter Dez. 2023).

Praxistipp: Das Finanzgericht hat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Ob diese tatsächlich eingelegt wurde, war bei Redaktionsschluss aber leider noch nicht bekannt.

Erbschaftsteuer: Pauschaler Stundensatz für Pflegeleistungen erhöht

Wer eine Schenkung erhält und sich im Gegenzug verpflichtet, den Schenker "im Fall der Fälle" zu pflegen, kann seine Pflegeleistungen im Rahmen der Schenkungsteuer-Festsetzung geltend machen, das heißt die Schenkungsteuer mindert sich insoweit. Die Pflegeleistungen werden steuerlich aber erst berücksichtigt, wenn der Pflegefall tatsächlich eingetreten ist. Dazu wird der Schenkungsteuerbescheid gegebenenfalls nachträglich geändert. Aber auch wenn die Pflege nicht auf einer vertraglichen, sondern auf einer unterhaltsrechtlichen oder moralischen Verpflichtung beruht, können die Pflegeleistungen abgezogen werden, wenn auch nur beschränkt auf 20.000 Euro (§ 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG). Hier geht es in erster Linie um die unentgeltlichen Pflegeleistungen, die nahe Angehörige erbracht haben.

Doch wie kann der Wert einer Pflegeleistung überhaupt beziffert werden? Diesbezüglich gibt es folgende Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung: Es bestehen keine Bedenken, wenn für erbrachte Leistungen ein pauschaler Stundensatz angesetzt wird. Dieser richtet sich nach dem Mindestentgelt für Pflegehilfskräfte. Nach § 2 der Fünften Pflegearbeitsbedingungenverordnung ist das Mindestentgelt für Pflegehilfskräfte ab dem 1.12.2023 auf 14,15 Euro brutto je Stunde erhöht worden. Vom 1.5.2023 bis zum 30.11.2023 betrug es 13,90 Euro brutto je Stunde, vom 1.9.2022 bis zum 30.4.2023 waren es 13,70 Euro brutto je Stunde (Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 23.10.2023, BStBl 2023 I S. 1870).

Zu den Pflegeleistungen zählen die Unterstützung und Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Bereich der Körperpflege (z.B. Waschen, Duschen, Kämmen), der Ernährung (z.B. Zubereiten und Aufnahme der Nahrung), der Mobilität (z.B. selbständiges Aufstehen und Zu-Bett-Gehen, An- und Auskleiden, Gehen, Stehen, Treppensteigen, Verlassen und Wiederaufsuchen der Wohnung) und der hauswirtschaftlichen Versorgung (z.B. Einkaufen, Kochen, Reinigen der Wohnung, Spülen, Wechseln und Waschen der Wäsche und Kleidung). Dazu gehören aber auch weitere Hilfeleistungen, wie die Erledigung von Botengängen und schriftlichen Angelegenheiten, Besprechungen mit Ärzten, Vorsprachen bei Behörden sowie die seelische Betreuung des Schenkers oder Erblassers.

Praxistipp: Der Betrag von 20.000 Euro ist leider kein Pauschbetrag. Vielmehr sind die Aufwendungen bzw. die geleisteten Stunden aufzulisten. Wer einen Angehörigen längere Zeit unentgeltlich pflegt, sollte folglich die aufgewendeten Stunden notieren. Dabei gelten auch Einkaufsfahrten, Bankgeschäfte sowie die übliche Hilfe im Haushalt als Pflegeleistungen.