

Im Dezember 2024  
KB 215/24

Sehr geehrte Damen und Herren,

passend zur Jahreszeit startet der aktuelle Mandantenbrief mit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs zur Besteuerung bei Betriebsveranstaltungen wie etwa Weihnachtsfeiern. Weitere Themen sind u.a. Leasingsonderzahlungen, Steuerermäßigungen, häusliche Arbeitszimmer, vorweggenommene Erbfolge, steuerfreie Einkünfte und Influencer.

— Zur Jahreswende sei Ihnen herzlich für das entgegengebrachte Vertrauen im Jahr 2024 gedankt, verbunden mit den besten Wünschen für das neue Jahr 2025.

Mit freundlicher Empfehlung

### **Betriebsveranstaltung: Lohnsteuerpauschalierung bei begrenztem Teilnehmerkreis**

Zu den Einkünften eines Arbeitnehmers gehören auch Zuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich einer Betriebsveranstaltung, etwa einem Sommerfest oder einer Jubiläumsfeier. Hierunter fallen alle Aufwendungen des Arbeitgebers samt Umsatzsteuer unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um anteilige Kosten der Veranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für deren äußeren Rahmen aufwendet. Soweit solche Zuwendungen den Betrag von 110 € je Betriebsveranstaltung und teilnehmendem Arbeitnehmer nicht übersteigen, gehören sie nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Darüber hinausgehende Aufwendungen können pauschal mit 25 % der Lohnsteuer unterworfen werden. Diese Rechtslage gilt seit dem Veranlagungszeitraum 2015.

Im Jahr 2015 hatte ein Unternehmen getrennte Weihnachtsfeiern für den Vorstand einerseits und die obere Führungsebene andererseits durchgeführt, hieraus aber keinerlei lohnsteuerrechtliche Konsequenzen gezogen, was im Zuge einer Außenprüfung aufgedeckt wurde. Mit der Begründung, beide Feiern hätten nicht allen Mitarbeitern offengestanden,

versagte das Finanzamt sowohl den Abzug des Freibetrags als auch die Lohnsteuerpauschalierung. Stattdessen wurde der Arbeitslohn des Vorstands mit einem Satz von 82 %, der des Führungskreises mit 62 % versteuert.

Nachdem Einspruch und Klage keinen Erfolg hatten, hat der Bundesfinanzhof (BFH) das Finanzamt jetzt eines Besseren belehrt. Nach der Neuregelung der Besteuerung von Betriebsveranstaltungen ist aufgrund des Wortlauts der Vorschrift – entgegen der früheren Rechtslage – wie folgt zu unterscheiden:

- Nur die Gewährung des Freibetrags von 110 € je Arbeitnehmer setzt voraus, dass eine Betriebsveranstaltung allen Arbeitnehmern offensteht.
- Dagegen kann die Lohnsteuer auch dann mit 25 % pauschaliert werden, wenn zu einer Betriebsveranstaltung nur ein begrenzter Personenkreis eingeladen wurde.

### **Leasingsonderzahlung: Berücksichtigung bei Einnahmen-Überschussrechnung**

Im Voraus angefallene Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren müssen bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung gleichmäßig auf den Zeitraum der Nutzungsüberlassung verteilt

werden. Bei einem kürzeren Zeitraum können sie grundsätzlich zum Zeitpunkt der Zahlung als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Auf Letzteres hatte sich ein Freiberufler bezogen, der einen im Dezember 2013 für drei Jahre geleasteten Pkw für seine berufliche Tätigkeit, zur Erzielung von Vermietungseinkünften sowie privat genutzt hatte. Entsprechend der – wohl durch ein Fahrtenbuch – nachgewiesenen Nutzung machte er 71,03 % der im Dezember geleisteten Sonderzahlung von rund 30.650 € als Betriebsausgaben und 12,96 % bei den Vermietungseinkünften als Werbungskosten des Jahres 2013 geltend. Das Finanzamt folgetedemnicht, sondern kürzte den Gesamtabzugentsprechend der Laufzeit auf 1/36 von 83,99 % der Sonderzahlung.

Einspruchs- und Klageverfahren hatten keinen Erfolg. Der Bundesfinanzhof (BFH) geht davon aus, dass die Sonderzahlung dazu dient, die monatlichen Leasingraten zu reduzieren, und hat zur Beantwortung der Streitfrage folgende Berechnung vorgegeben:

- Zur Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen bzw. der Vermietung dienenden Fahrten ist die Leasingsonderzahlung unabhängig vom Zahlungszeitpunkt über die Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen.
- Der sich danach ergebende Anteil der Leasingsonderzahlung an den Gesamtaufwendungen eines Jahres wird dann berechnet, indem der Jahresbetrag mit dem prozentualen Anteil der betrieblich gefahrenen Kilometer an den Gesamtkilometern multipliziert wird.

Bezogen auf die Laufzeit des Leasingvertrags führte diese Berechnung im Urteilsfall dazu, dass 12,16 % der Sonderzahlung bei den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit als Betriebsausgaben und 6,24 % bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abzugsfähig waren.

### **Steuerermäßigungen: Einhaltung der formalen Anforderungen zwingend**

Sowohl die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen nach § 35a EStG als auch diejenige für energetische Maßnahmen nach § 35c EStG wird erst dann gewährt, wenn die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen. Dies bezieht sich u.a. auf den Erhalt der erforderlichen Rechnung und auf deren – vom Skontoabzug abgesehen – vollständige Bezahlung. Ist nur eine der Voraussetzungen nicht erfüllt, werden die Steuerermäßigungen versagt. Das verdeutlichen zwei vom Bundesfinanzhof (BFH) bzw. FG Düsseldorf entschiedene Fälle.

Die Entscheidung des BFH betrifft den grundsätzlich nach § 35c EStG begünstigten Austausch einer Heizungsanlage im Jahr 2021. Die Rechnung über 8.118 € und die erforderlichen Bescheinigungen hatten zwar vorgelegen, die Steuerpflichtigen hatten sich jedoch mit dem Handwerker auf eine Ratenzahlung von 200 € monatlich verständigt und im Jahr 2021 insgesamt 2.000 € gezahlt. Damit war die Maßnahme laut BFH jedoch nicht i.S.v. § 35c EStG abgeschlossen, weil dies die vollständige Zahlung des Rechnungsbetrags einschließt. Auch eine Umwandlung des Anspruchs des Handwerkers in ein Darlehen (Novation) hätte laut BFH zu keinem anderen Ergebnis geführt, weil dann das Erfordernis einer „unbaren Zahlung“ nicht erfüllt worden wäre. Dagegen hätte die Steuerermäßigung im Jahr 2021 gerettet werden können, wenn die Steuerpflichtigen ein Darlehen aufgenommen hätten, der Darlehensbetrag ihrem Konto gutgeschrieben worden und die Rechnung aus den Darlehensmitteln beglichen worden wäre.

Das FG Düsseldorf musste sich ebenfalls mit dem Austausch einer Heizungsanlage befassen; in diesem Fall waren jedoch nur die Lohnkosten nach § 35a EStG begünstigt. Ohne Vorliegen einer Rechnung hatte der Auftraggeber bereits im Dezember 2022 zwei Drittel der Lohnkosten laut Angebot (5.242 €) als Abschlag an den Handwerker überwiesen und hierfür in seiner 2022er Einkommensteuererklärung die Steuerermäßigung beantragt. Das FG hat deren Versagung durch das Finanzamt bestätigt und im Wesentlichen damit begründet, dass der Steuerpflichtige noch keine Rechnung erhalten hatte. Die Verrechnung des Vorschusses mit dem Gesamtbetrag der in 2023 gestellten Rechnung sei nicht gleichbedeutend mit einer Rechnung über die Vorauszahlung. Hinzu komme, dass in 2022 noch keine Handwerkerleistungen in Anspruch genommen worden waren. Voraus- oder Anzahlungen könnten nur dann anerkannt werden, wenn solche Zahlungsmodalitäten marktüblich und vom Handwerksunternehmen angefordert worden seien.

### **Steuerfalle: Aufzeichnungspflicht bei häuslichem Arbeitszimmer**

Nach § 4 Abs. 7 EStG müssen bestimmte Betriebsausgaben, darunter auch die für ein häusliches Arbeitszimmer, einzeln und getrennt von den übrigen Betriebsausgaben aufgezeichnet werden, andernfalls dürfen sie bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt werden. In der Praxis hat diese Regelung eigentlich keine nennenswerte Bedeutung, das Hessische FG hat sie allerdings im Fall eines den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelnden Freiberuflers angewendet und den Betriebsausgabenabzug versagt; die Regelung sei auch in Bagatellfällen zu beachten.

Das FG warf dem Kläger vor, auf seine Aufforderung, sämtliche Aufzeichnungen zu den geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer unter Beifügung einer Kopie der Kostenaufstellung nicht vorgelegt, sondern nur darauf verwiesen zu haben, die Aufwendungen seien in der Steuererklärung akribisch angesetzt worden. Erst in der mündlichen Verhandlung habe er bestätigt, die Belege im Laufe des Jahres gesammelt und die Aufwendungen im Vorfeld der Erstellung der Steuererklärung zusammengefasst zu haben. Dies genüge den Anforderungen des § 4 Abs. 7 EStG nicht, weil die Aufzeichnungen zeitnah und fortlaufend zu führen seien. Eine reine Belegsammlung mit Addition nach Ablauf des Veranlagungszeitraums reiche nicht aus. Zudem habe der Kläger nicht alle Aufwendungen auf einem Konto bzw. in einer Spalte zusammengefasst; Letzteres betraf eine gesonderte Aufstellung zu nachträglichen Herstellungskosten des Gebäudes, in der die Aufwendungen zudem nicht chronologisch erfasst worden seien.

Nachdem das FG keine Revision zugelassen hatte, hat der Bundesfinanzhof (BFH) zwischenzeitlich der Nichtzulassungsbeschwerde des Freiberuflers stattgegeben. Es bleibt zu hoffen, dass der BFH die überzogenen Anforderungen des FG zurechtrücken wird.

### **Vorweggenommene Erbfolge: Teilentgeltliche Übertragung kein privates Veräußerungsgeschäft**

Sind zwischen der Anschaffung und dem Verkauf einer vermieteten Immobilie nicht mehr als zehn Jahre vergangen, liegt ein nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft vor. Das gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung auch dann, wenn die Immobilie im Wege vorweggenommener Erbfolge teilentgeltlich

übertragen wurde. Dem ist nun jedoch das Niedersächsische FG für den Fall entgegengetreten, dass das Entgelt unter den historischen Anschaffungskosten der Immobilie liegt.

Die Entscheidung betrifft die Schenkung einer 2014 vom Vater für 143.950 € erworbenen, durchgehend vermieteten Immobilie an die Tochter im Jahr 2019 gegen Übernahme des noch mit 115.000 € valutierenden Darlehens zur Finanzierung der seinerzeitigen Anschaffung. Den Verkehrswert hatten die Beteiligten beim Notar mit 210.000 € angegeben. Das Finanzamt ging von einem entgeltlichen Erwerb von 54,76 % (115.000 € : 210.000 €) aus und ermittelte unter Berücksichtigung anteiliger Anschaffungskosten, Abschreibungen und Finanzierungskosten letztlich einen steuerpflichtigen Gewinn in Höhe von 40.653 €.

Nach Ansicht des FG Niedersachsen stellt die teilentgeltliche Übertragung der Immobilie in diesem Fall kein Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG dar, weil

- der Zweck des § 23 EStG darin bestehe, in bestimmten Fällen realisierte Wertzuwächse im Privatvermögen zu erfassen, ein solcher Wertzuwachs bei einem unter den Anschaffungskosten liegenden Entgelt nicht vorliegt, so dass ein fiktiver Ertrag besteuert wird;
- eine gesetzliche Ermächtigung, im Einkommensteuerrecht nach Verkehrswerten zu besteuern – anders als im Schenkungsteuerrecht – nicht vorliegt;
- die Übertragung bei dem Vater nicht zu einem Wertzuwachs an Vermögen geführt hat, dieses vielmehr durch die Schenkung vermindert wurde, seine Leistungsfähigkeit im steuerlichen Sinne also geringer geworden ist;
- es sonst zu einer Doppelbesteuerung mit Einkommen- und Schenkungsteuer kommen könnte, wenn die Freibeträge nach dem ErbStG schon durch Vorschenkungen aufgebraucht wären;
- eine Besteuerung nur fiktiver Einkünfte nach dem Einkommensteuerrecht ausgeschlossen ist. Eine solche Besteuerung dürfte dem verfassungsrechtlich geschützten Erbrecht und der Eigentumsgarantie wegen der Einschränkung der freien Verfügung über das Vermögen widersprechen.

Das Finanzamt hat die vom FG zugelassene Revision eingelegt; es bleibt daher abzuwarten, wie der BFH bzw. gegebenenfalls das BVerfG entscheidet.

### **Steuerfrei: Honorar für ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat in kommunaler GmbH**

Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke bleiben nach § 3 Nr. 26a EStG bis zu 840 € pro Jahr steuerfrei. Hierunter fällt laut Bundesfinanzhof (BFH) auch die Tätigkeit eines Rechtsanwalts, der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts – im Urteilsfall einer Stadt – in den Aufsichtsrat einer für die Wasserversorgung und Abwasserentsorgung zuständigen kommunalen GmbH entsandt worden war. Dieser hatte hierfür von der GmbH eine Aufwandsentschädigung in Höhe von 620 € erhalten.

Anders als vom Finanzamt gefordert, kommt es nicht darauf an, dass die ehrenamtliche Tätigkeit der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dient, denn diese Anforderung bezieht sich nicht auf die Tätigkeiten

juristischer Personen des öffentlichen Rechts, sondern nur auf die in § 3 Nr. 26a EStG aufgeführten steuerbefreiten Körperschaften. Bei Letzteren könne sowohl ein ideeller Bereich als auch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegen, was bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht möglich ist.

Da die Einnahmen des Rechtsanwalts in vollem Umfang steuerfrei blieben, konnten die von ihm geltend gemachten Betriebsausgaben von 225 € nicht abgesetzt werden. Deren Abzug wäre nur dann möglich, wenn die Einnahmen den Freibetrag übersteigen würden und die Ausgaben höher als die Einnahmen wären.

### **Umsatzsteuer: Vorsteuerabzug bei Lieferung von Mieterstrom**

Während die Lieferung einer Heizungsanlage zur Versorgung von Mietern nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist dies nach einem neuen Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) bei der Lieferung von mit der eigenen Photovoltaikanlage erzeugtem und zugekauftem Strom der Fall. Der BFH begründet dies damit, dass es sich hierbei um eine selbstständige Hauptleistung neben der Vermietungsleistung handelt, da der Mieter seinen Stromversorger frei wählen kann und die Stromlieferung getrennt anhand des individuellen Verbrauchs abgerechnet wird. Ausschlaggebend hierfür war, dass der Vermieter

- den Strom anhand von Zählern individuell abgerechnet hatte,
- mit den Mietern individuelle Vereinbarungen über die Stromlieferungen abgeschlossen hatte, die unabhängig von der Vermietung waren,
- den Wechsel zu einem anderen Stromanbieter ermöglicht hatte.

Zudem besteht ein gesetzliches Kopplungsverbot für Miet- und Stromversorgungsverträge, so dass die Entscheidungsfreiheit des Mieters gewährleistet ist. Schließlich sichert die Einstufung als selbstständige Leistung auch die Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer, da der Vermieter in Konkurrenz zu anderen umsatzsteuerpflichtigen Anbietern steht.

Der Vorsteuerabzug war zu gewähren, weil

- ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung des selbst erzeugten bzw. zugekauften Stroms und dem Erwerb der PV-Anlage bzw. des Zukaufs bestanden hat;
- marktübliche Entgelte für den Strom berechnet wurden,
- kein Zusammenhang mit den umsatzsteuerfreien Vermietungsleistungen bestanden hat.

### **Ertragsteuern: Behandlung von Influencern**

Die Finanzverwaltung hat sich in einem umfangreichen Erlass mit der Besteuerung von Influencern befasst, da diese viele Möglichkeiten zur Erzielung von Einnahmen haben, z.B. von Werbepartnern, durch Provisionen, Schaltung von Werbung, Berichterstattung über Produkte, Verkauf eigener Produkte und Dienstleistungen. Wegen der Nähe zur persönlichen Lebensführung einerseits und der geringen Einnahmen in der Startphase andererseits sei es geboten, die Gewinnerzielungsabsicht „zu einem geeigneten Zeitpunkt“ zu prüfen.

Im Regelfall werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Denkbar sind auch Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, wenn ein Katalogberuf, eine künstlerische oder eine schriftstellerische Tätigkeit ausgeübt wird. Insoweit kommt es auf die erforderliche berufliche Qualifikation an, die häufig fehlen dürfte und nicht durch Erfahrungen des Influencers ersetzt werden könne. Werbetätigkeit und Produktplatzierungen ließen regelmäßig keinen Raum für eine künstlerische Tätigkeit. Eine schriftstellerische Tätigkeit komme nur in Betracht, wenn Einnahmen unmittelbar durch die Tätigkeit, nicht durch Werbung erzielt werden.

Betriebseinnahmen werden durch das Hinterlegen von zu kommerziellen Anbietern führenden Links auf der eigenen Homepage erzielt. Produkte und Dienstleistungen, die von Unternehmen ohne Rückgabeverpflichtung überlassen werden, sind keine Geschenke, sondern in Höhe der ersparten Aufwendungen Entgelt für die Leistungen des Influencers. Dienstleistungen und Produkte, die ein Influencer behalten darf, sind mit dem gemeinen Wert als Betriebseinnahmen zu erfassen. Deren Verwendung für Privatzwecke führt zu mit dem Teilwert anzusetzenden Entnahmen.

Für Betriebsausgaben gelten folgende Grundsätze:

- Typisch sind Kosten für die Ausstattung eines Büros und für Reisen, Miet- und Leasingkosten sowie Lizenzgebühren. Aufwendungen für Kleidung, Ernährung und Gesunderhaltung sind nur im Ausnahmefall abzugsfähig, sofern ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab vorliegt.
- Kosten für eine Internet-Domain sind als immaterielles, nicht abnutzbares Wirtschaftsgut zu aktivieren.
- Kosten für ausschließlich betrieblich veranlasste Reisen sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Bei betrieblich und privat veranlassten Reisen hat eine Aufteilung nach dem vom Großen Senat des BFH aufgestellten Grundsätzen zu erfolgen. Bei aufwendigen Reisen ist eine Prüfung der Angemessenheit erforderlich.
- Aufwendungen für bürgerliche Kleidung und Accessoires sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.
- Sofern vorhanden, kann der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts als immaterielles Wirtschaftsgut eingelegt und über eine Nutzungsdauer von zehn Jahren abgeschrieben werden. Dies ist dann der Fall, wenn für die Nutzung des Namens des Influencers Geld gezahlt wird, der Betrieb also bereits besteht. Ein Influencer-Profil samt Followern stellt kein Wirtschaftsgut dar.

### **Umsatzsteuer: Einführung elektronischer Rechnungen ab dem 1.1.2025**

Mit dem Wachstumschancengesetz – dazu bereits KB 213/24 – wurden die umsatzsteuerlichen Regelungen zur Ausstellung von Rechnungen für nach dem 31.12.2024 ausgeführte Umsätze neu gefasst. Im Mittelpunkt steht die zwingende Verwendung elektronischer Rechnungen bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen. Hierzu hat nun das BMF in einem umfangreichen Schreiben Stellung genommen. Eingegangen wird insbesondere auf folgende Aspekte:

- Rechnungsarten ab 1.1.2025,
- Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen,

- zulässige Formate für E-Rechnungen,
- Umfang der E-Rechnung,
- Übermittlung und Empfang von E-Rechnungen,
- Verträge als Rechnungen,
- Rechnungsberichtigungen,
- Vorsteuerabzug aus E-Rechnungen,
- Aufbewahrung von E-Rechnungen.

Elektronische Rechnungen sind Rechnungen, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt, empfangen und elektronisch verarbeitet werden können. Ausgenommen sind Rechnungen über

- steuerfreie Leistungen nach § 4 Nrn. 8 bis 29 UStG,
- Kleinbeträge bis 250 € und
- Fahrausweise.

Alle Unternehmer können die bisherigen Regelungen zur Versendung von Rechnungen über vor dem 1.1.2027 ausgeführte Umsätze weiterhin anwenden, also weiterhin Rechnungen in Papierform oder in Form von PDF-Dateien stellen. Bei Zustimmung des Empfängers kann aber auch eine E-Rechnung gestellt werden. Unternehmer mit einem Jahresumsatz von nicht mehr als 800.000 € können die bisherigen Regelungen insoweit noch ein Jahr länger anwenden. Hinsichtlich des Empfangs von E-Rechnungen gibt es für Unternehmer keine Übergangsregelung; diese müssen ab 1.1.2025 E-Rechnungen empfangen können.

### **Nachtrag: BMF zu Pensionszahlungen bei Weiterbeschäftigung von GmbH-Geschäftsführern**

Bereits in KB 210/23 wurde darüber berichtet, dass der Bundesfinanzhof (BFH) seine Rechtsprechung dahingehend fortentwickelt hat, dass Gesellschafter-Geschäftsführer von GmbH nach Erreichen der Altersgrenze sowohl Gehalt als auch Pension von der GmbH beziehen dürfen, ohne eine verdeckte Gewinnausschüttung zu riskieren. Dem hat sich nun auch die Finanzverwaltung weitgehend angeschlossen und ausgeführt, dass es nicht zu beanstanden ist, wenn

- eine Pensionszusage den Pensionsbezug nicht vom Ausscheiden aus der GmbH bzw. der Beendigung des Dienstverhältnisses abhängig macht,
- die Summe aus Pension und Gehalt bei voller Weiterbeschäftigung nicht höher ist als das Gehalt vor Erreichen der Altersgrenze.

Allerdings soll eine verdeckte Gewinnausschüttung dann vorliegen, wenn das Aktivgehalt und die Arbeitszeit nach Eintritt des Versorgungsfalls deutlich reduziert werden, da eine Teilzeittätigkeit mit dem Aufgabenbild eines Geschäftsführers nicht vereinbar sei. Soweit der BFH in seiner Entscheidung die Auffassung vertreten habe, dass die Differenz zwischen Versorgung und früherem Gehalt nicht vollständig ausgeschöpft werden müsse, sei dem nicht zuzustimmen.