

Im September 2024
KB 214/24

Sehr geehrte Damen und Herren,

der vorliegende Mandantenbrief greift eine Reihe unterschiedlicher steuerlicher Themen auf, die von außergewöhnlichen Belastungen über Grundsteuerfragen, Bewirtungskosten und Investitionsabzugsbeträge bis zur Anhörung im Besteuerungsverfahren reichen. Zudem werden wichtige Urteile zum Sozialversicherungsrecht kurz vorgestellt.

Mit freundlicher Empfehlung

Außergewöhnliche Belastung: Unterhaltszahlungen an studierendes Kind

Entstehen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, wird die Einkommensteuer ermäßigt, indem diese Aufwendungen in Höhe des Grundfreibetrags von derzeit 11.604 € vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Dieser Betrag erhöht sich um die im jeweiligen Veranlagungszeitraum für die Absicherung des Unterhaltsberechtigten geleisteten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung, sofern diese nicht als Vorsorgeaufwendungen abgesetzt werden können. Besteht der Unterhaltsanspruch nicht während des gesamten Jahres, ist der Höchstbetrag zeitanteilig zu ermitteln.

Gesetzlich unterhaltsberechtigt sind nur Personen, die in gerader Linie mit dem Unterhaltspflichtigen verwandt sind, also insbesondere Eltern und Kinder. Unterhaltszahlungen an Kinder sind jedoch nur abzugsfähig, wenn kein Anspruch auf Kindergeld bzw. den Kinderfreibetrag mehr besteht, etwa weil das Kind das 25. Lebensjahr vollendet, aber sein Studium noch nicht abgeschlossen hat.

Weiterhin setzt der Abzug der Unterhaltsaufwendungen voraus, dass das zu Zeitwerten angesetzte und um Verbindlichkeiten korrigierte Vermögen des Unterhaltsempfängers

den Betrag von 15.500 € nicht überschreitet; ein angemessenes Hausgrundstück des Unterhaltsempfängers wird hierbei nicht berücksichtigt.

Obwohl der Höchstbetrag für das Schonvermögen seit 1975 (damals 30.000 DM) unverändert geblieben ist, hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem das Streitjahr 2019 betreffenden Verfahren die Notwendigkeit einer (inflationbedingten) Anpassung verneint. Er hat dies damit begründet, dass der Höchstbetrag den Grundfreibetrag (2019: 9.168 €) überschreitet und im Einklang mit dem steht, was im Zivil- und Sozialrecht als „Notgroschen“ akzeptiert wird. Dennoch waren die Eltern in diesem Verfahren überwiegend erfolgreich, denn der BFH hat zur Berechnung des Schonvermögens des unterhaltenen Sohnes entschieden, dass

- angesparte und noch nicht verbrauchte Unterhaltsleistungen grundsätzlich erst nach Ablauf des Kalenderjahres ihres Zuflusses zu (abzugsschädlichem) Vermögen werden;
- eine kurz vor dem Jahreswechsel geleistete Zahlung für den Unterhalt im Januar des Folgejahres erst dem Folgejahr zuzurechnen ist.

Daher betrug das Schonvermögen des Sohnes entgegen der Auffassung des Finanzamts nicht 15.950 €, sondern nur 15.450 €. Wie der Urteilsfall zudem zeigt, ist es aus

Nachweisgründen sinnvoll, Unterhalt nicht bar, sondern per Überweisungen zu zahlen. Weiterhin sollte die Miete für eine Studentenwohnung von den Eltern direkt an den Vermieter überwiesen werden, um Verwerfungen auf dem Konto des Kindes vorzubeugen.

Gesellschafter-Geschäftsführer: Zufluss nicht gezahlter Tantiemen

Während „normale“ Arbeitnehmer nur das als Arbeitslohn versteuern müssen, was sie tatsächlich aufgrund des Arbeitsverhältnisses erhalten haben, kann es bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern dazu kommen, dass der Zufluss von Vergütungen unterstellt wird. Die Finanzverwaltung begründet dies mit dem fehlenden Interessengegensatz, wenn Geschäftsführer und (beherrschender) Gesellschafter letztlich die gleiche natürliche Person sind.

Diese Erfahrung musste der alleinige Geschäftsführer und Gesellschafter einer GmbH machen, dem laut Geschäftsführervertrag eine Tantieme in Höhe von 20 % des Jahresgewinns zustand, die einen Monat nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung auszuzahlen und auf maximal 30 % der Festvergütung begrenzt war. Diese Tantieme war in den Streitjahren 2015 bis 2017 weder ausgezahlt worden, noch hatte die GmbH hierfür in ihrer Bilanz einen Passivposten gebildet. Konsequenterweise hatte der Geschäftsführer in seinen Einkommensteuerklärungen auch keine entsprechenden Einnahmen angesetzt. Im Zuge einer Lohnsteuer-Außenprüfung unterstellte das Finanzamt den Zufluss von Tantiemen für die Streitjahre in Höhe von jeweils 20 % des Gewinns und änderte die Einkommensteuerfestsetzungen. Begründet wurde dies damit, dass es der Geschäftsführer selbst in der Hand habe, die Tantiemen auszuzahlen; auf den Zufluss komme es nicht an.

Das FG Baden-Württemberg hat der dagegen gerichteten Klage stattgegeben, der Bundesfinanzhof (BFH) die Vorentscheidung jedoch aufgehoben und das Verfahren an das FG zurückverwiesen, weil Feststellungen dazu fehlten, ob der Geschäftsführer bereits vor oder erst nach der Entstehung der Tantiemeansprüche auf diese verzichtet hat. Mangels Passivierung waren die Tantiemeansprüche noch nicht fällig; dies gilt – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – unabhängig davon, ob Verbindlichkeiten nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung hätten passiviert werden müssen. Daher kommt es auch nicht darauf an, ob die Passivierung infolge eines Buchungsfehlers oder aus anderen Gründen unterblieben ist. Allein entscheidend ist der Zeitpunkt, zu dem der Geschäftsführer auf die Tantieme verzichtet hat. Lag dieser Zeitpunkt

- vor dem der Entstehung der Tantiemeansprüche zum jeweiligen Jahresende, kommt es nicht zum Zufluss;
- nach dem der Entstehung der Tantiemeansprüche, ist der Zufluss unabhängig von der unterlassenen Passivierung zu unterstellen. Auf der Ebene der GmbH liegt dann eine verdeckte Einlage, auf der des Geschäftsführers Arbeitslohn vor.

Vorläufiger Rechtsschutz: Erste Entscheidungen des BFH zur Grundsteuerwertfeststellung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich jüngst in zwei Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes erstmals mit den Bewertungsregelungen des neuen Grundsteuer- und Bewertungsrechts befasst. Er ist dabei zum Ergebnis gelangt, dass Steuerpflichtige im Einzelfall unter bestimmten

Bedingungen die Möglichkeit haben müssen, einen unter dem festgestellten Grundstückswert liegenden Wert ihres Grundstücks nachzuweisen. Diese Möglichkeit ist bislang gesetzlich nicht vorgesehen.

Da deswegen bereits Zweifel an der Höhe der in beiden Fällen nach dem Bundesmodell ermittelten Grundsteuerwerte bestanden, musste der BFH nicht mehr prüfen, ob die neue Grundsteuer grundsätzlich verfassungsrechtlichen Zweifeln hinsichtlich der Bewertungsregelungen unterliegt.

In beiden Fällen hatten die Finanzgerichte die von den Eigentümern von Wohnimmobilien beantragte Aussetzung der Vollziehung der Grundsteuerwertfeststellungen gewährt. Beide Gerichte hatten Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Bescheide wie auch an der Verfassungsmäßigkeit der zugrundeliegenden Bewertungsvorschriften geäußert. Die hiergegen erhobenen Beschwerden der Finanzämter hat der BFH als unbegründet zurückgewiesen.

Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Grundsteuerwertfeststellungen ergeben sich laut BFH im Hinblick auf die Höhe der festgestellten Grundsteuerwerte. Bei verfassungskonformer Auslegung der Bewertungsvorschriften müsste den Grundstückseigentümern die Möglichkeit eingeräumt werden, bei einer Verletzung des Übermaßverbotes einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen, auch wenn der Gesetzgeber diese Möglichkeit nicht ausdrücklich vorgesehen hat. Angesichts des Massenverfahrens steht dem Gesetzgeber zwar ein großer Typisierungs- und Pauschalierungsspielraum zu. Das Übermaßverbot wird aber dann verletzt, wenn der festgestellte Grundstückswert erheblich vom normalen Maß abweicht. Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu anderen Bewertungsvorschriften ist das dann der Fall, wenn der festgestellte Wert den nachgewiesenen gemeinen Wert eines Grundstücks um mindestens 40 % übersteigt. In beiden Verfahren könne nicht ausgeschlossen werden, dass die Grundstückseigentümer einen solchen Nachweis führen können.

Kapitalerträge: Voraussetzungen für Option zum Teileinkünfteverfahren

Im Regelfall unterliegen Kapitalerträge der Abgeltungsteuer in Höhe von 25 %. Werbungskosten in Zusammenhang mit diesen Erträgen dürfen nicht abgesetzt werden; sie sind mit dem Sparer-Pauschbetrag von 1.000 € abgegolten. Da das Abzugsverbot für Werbungskosten nachteilig sein kann, wenn z.B. der Kaufpreis für eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft fremdfinanziert wurde, kann zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens optiert werden; dies hat zur Folge, dass 60 % der Differenz aus z.B. Gewinnausschüttung und Schuldzinsen der regulären Besteuerung unterliegen.

Ein Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ist insbesondere möglich, wenn der Steuerpflichtige in dem Veranlagungszeitraum, für den der Antrag gestellt wird,

- zu mindestens 25 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
- zu mindestens 1 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt und für diese beruflich tätig ist und infolgedessen Einfluss auf die Entwicklung der Gesellschaft nehmen kann.

Ein entsprechender Antrag gilt für den Veranlagungszeitraum der Antragstellung sowie die folgenden vier Veranlagungszeiträume, solange er nicht widerrufen wird, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind.

Entfallen die Voraussetzungen für die Option in einem der vier Folgejahre, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass das Teileinkünfteverfahren nicht mehr angewendet werden kann. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dem nun allerdings widersprochen; nach seiner Auffassung müssen die Voraussetzungen nur im Jahr der Antragstellung erfüllt sein; der Wegfall in den vier Folgejahren ist unschädlich.

Die Entscheidung betrifft einen bis Ende des Antragsjahres 2011 mit 12,5 % an einer GmbH beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, der ab 2012 „nur noch“ als Arbeitnehmer tätig war und diese Tätigkeit am 31.3.2013 beendet hatte. Für die Jahre 2014 und 2015 hatte das Finanzamt darauf die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens und den Abzug der Schuldzinsen infolge der Finanzierung der Beteiligung – letztlich zu Unrecht – versagt.

Laut BFH ist bei einer wirksamen erstmaligen Antragstellung nämlich zu unterstellen, dass die materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vorliegen. Damit war das Ende der Arbeitnehmertätigkeit für die GmbH unerheblich. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ist das Vorliegen der Voraussetzungen für die Option nicht jedes Jahr aufs Neue zu prüfen. Es besteht keine Notwendigkeit, den unklaren Wortlaut der Regelung zu Lasten des Steuerpflichtigen restriktiv auszulegen.

Investitionsabzugsbetrag: Rückgängigmachung bei Photovoltaikanlagen

Mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 2022 wurde in § 3 Nr. 72 EStG eine Steuerbefreiung für den Betrieb kleiner PV-Anlagen mit einer Leistung von nicht mehr als 30 kW (peak) eingeführt. Gewinne bzw. Verluste aus solchen Anlagen unterliegen seither nicht mehr der Besteuerung bzw. können nicht mehr verrechnet werden. Damit stellt sich die Frage, wie für die Anschaffung solcher Anlagen vor dem Jahr 2022 beanspruchte Investitionsabzugsbeträge zu behandeln sind: steuerfreie Auflösung in den Jahren 2022 ff. oder steuererhöhende Rückgängigmachung im Jahr der Inanspruchnahme?

Das FG Köln hat diese Frage vor Kurzem im Sinne der Finanzverwaltung beantwortet und auf rückwirkende Rückgängigmachung im Jahr der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags entschieden, weil nach der Einführung der Steuerbefreiung eine gewinnerhöhende Hinzurechnung im Jahr der Investition ausgeschlossen sei. Dies scheitere bereits daran, dass für das Investitionsjahr kein Gewinn für den Betrieb der PV-Anlage zu ermitteln sei. Eine isolierte Hinzurechnung des Abzugsbetrags ohne Gewinnermittlung sei nicht denkbar. Hiergegen bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken; es liege keine unzulässige Rückwirkung vor. Eine Änderung bereits bestandskräftiger Steuerbescheide könne nach § 7g Abs. 3 EStG vorgenommen werden, da diese Regelung weiterhin gilt. Zudem habe die Einführung von § 3 Nr. 72 EStG keine belastende, sondern letztlich eine begünstigende Wirkung für die Steuerpflichtigen. Ob dies der Bundesfinanzhof (BFH) ebenso sieht, muss abgewartet werden, denn gegen die Entscheidung des FG Köln wurde Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt.

Bewirtungskosten: Kein Abzug bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten

Bewirtet ein Unternehmen nur seine Mitarbeiter, sind die daraus resultierenden Aufwendungen in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig. Werden dagegen

ausschließlich Geschäftsfreunde bewirtet, stellen die Aufwendungen zu 70 % abzugsfähig und zu 30 % nicht abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Werden sowohl Mitarbeiter als auch Geschäftsfreunde bewirtet, gilt für den gesamten Betriebsausgabenabzug die Regelung für Geschäftsfreunde.

Dies hat das FG Berlin-Brandenburg in einer Entscheidung klargestellt. Die GmbH hatte „Kick-off-Veranstaltungen“ auf Baustellen durchgeführt, um den Bekanntheitsgrad und die Vernetzung im Immobilienmarkt zu verbessern. An diesen Veranstaltungen hatten neben mehr als 200 potentiellen Kunden auch die vier Geschäftsführer sowie ca. 50 weitere Mitarbeiter der GmbH teilgenommen. Für Speisen und Getränke für die Beteiligten hatte ein Caterer gesorgt. Daneben waren weitere Kosten für typische Veranstaltungsdienstleistungen angefallen. Die GmbH hatte sämtliche Kosten als abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt, ein Betriebsprüfer dagegen die Cateringkosten als Bewirtungskosten qualifiziert und deren Abzug aufgrund der Nichteinhaltung der Aufzeichnungspflichten in voller Höhe versagt. Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das FG begründet dies wie folgt:

- Bei einer Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass gelten die Aufzeichnungspflichten für Bewirtungskosten auch für die teilnehmenden Mitarbeiter des Unternehmens. Diese Pflichten entfallen nur bei rein betriebsinternen Veranstaltungen.
- Der geschäftliche Anlass für die Bewirtung ergibt sich bereits aus dem Netzwerkcharakter der Veranstaltung, die auf die Verbesserung bestehender und Anbahnung neuer Kontakte gerichtet war.
- Angesichts der Höhe der Cateringkosten in einer Größenordnung zwischen rund 9.300 € und 17.300 € pro Jahr konnte auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Bewirtung nicht im Vordergrund gestanden hatte.
- Schließlich waren die Bewirtungskosten auch nicht Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Tätigkeit der GmbH.

Dieses Ergebnis hätte nur vermieden werden können, wenn die GmbH Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung zeitnah aufgezeichnet hätte. Zeitnah bedeutet nach der Rechtsprechung, dass die Aufzeichnungen innerhalb von ca. 10 Tagen bis höchstens einem Monat nach dem Geschäftsvorfall geführt werden müssen.

Verfahrensrecht: Anhörung Beteiligter vor Erlass eines Verwaltungsakts

Steuerpflichtige bzw. deren Bevollmächtigte haben vor Erlass eines Steuerbescheids Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs, wenn das Finanzamt zu deren Ungunsten wesentlich von einer Steuererklärung abweichen will. Eine Verfügung der OFD Karlsruhe verdeutlicht, wie in solchen Fällen verfahren werden soll:

- Bei Abweichungen vom erklärten Sachverhalt, etwa der Nichtanerkennung steuermindernder Tatsachen, sowie bei Abweichungen aufgrund widersprüchlicher Angaben ist grundsätzlich eine Anhörung erforderlich.
- Dagegen ist eine Anhörung entbehrlich, wenn von der Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen abgewichen, etwa eine doppelte Haushaltsführung mangels eigenen

Hausstands nicht anerkannt wird. Gleiches gilt, wenn Aufwendungen nach einer anderen Vorschrift berücksichtigt werden, etwa bei der Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand.

- Ob eine wesentliche Abweichung vorliegt, ist eine Frage des Einzelfalls. Als wesentlich gelten Umstände von besonderer Bedeutung für den Steuerpflichtigen, im Steuerbescheid nicht erläuterbare Abweichungen, Dauer Sachverhalte, die Berücksichtigung nicht erklärter Sachverhalte sowie Abweichungen von den erklärten Besteuerungsgrundlagen ab einer Gesamtsumme von 1.500 €.
- Sofern ein Bevollmächtigter, etwa ein Steuerberater, mitwirkt, ist dieser zunächst zu kontaktieren. Bei telefonischen und mündlichen Anhörungen sind Aktennotizen zu fertigen. Bei schriftlichen Anfragen an den Steuerpflichtigen oder Bevollmächtigten ist eine angemessene Frist von im Regelfall einem Monat einzuräumen.
- Erfolgt keine Anhörung, müssen Abweichungen von der Steuererklärung im Steuerbescheid erläutert werden. Dies gilt auch dann, wenn eine Abweichung nur eine geringe steuerliche Auswirkung hat. Die Erläuterung muss die Abweichung der Höhe nach genau bezeichnen und unter Angabe der Rechtsgrundlagen ausreichend begründen. Hierbei sollen standardisierte Erläuterungstexte verwendet werden.

Aktualisierung: Besteuerung der Energiepreispauschale

In KB 211/23 wurde darauf hingewiesen, dass die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Energiepreispauschale in Höhe von 300 € bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit bzw. den Sonstigen Einkünften strittig und dazu ein Verfahren beim FG Münster anhängig ist. Zwischenzeitlich liegt das einen Arbeitnehmerfall betreffende Urteil des Gerichts vor. Dieses stuft die Besteuerung bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als verfassungsgemäß ein und begründet dies damit, dass der Gesetzgeber dies durch einen Rechtsfolgenverweis zu diesen Einkünften konstitutiv geregelt hat. Gegen diese Entscheidung wurde bereits Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) eingelegt.

Zur Besteuerung der Energiepreispauschale als Sonstige Einkünfte sind zwischenzeitlich Verfahren bei den Finanzgerichten Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen und Sachsen anhängig.

Sozialversicherung (1): Keine zwei Minijobs neben Hauptbeschäftigung zulässig

Wenn ein Arbeitnehmer neben seiner sozialversicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung einer geringfügigen Beschäftigung nachgeht, ist jeder weitere Minijob sozialversicherungspflichtig. Dies gilt nach einer Entscheidung des LSG Nordrhein-Westfalen auch dann, wenn die derzeitige Höchstvergütung von 538 € bei Zusammenrechnung beider Minijobs nicht überschritten wird und wenn die

Arbeitsverhältnisse mit zwei unterschiedlichen Arbeitgebern eingegangen wurden. Die Sozialversicherungspflicht trifft dann das zuletzt eingegangene Arbeitsverhältnis.

Anders dagegen die Situation, wenn keine sozialversicherungspflichtige Hauptbeschäftigung vorliegt. Dann können mehrere Minijobs für unterschiedliche Arbeitgeber ausgeübt werden, solange die Verdienstgrenze nicht überschritten wird.

Sozialversicherung (2): Beitragspflicht Selbstständiger für Corona-Hilfe und Aufgabegewinn

Bei freiwillig gesetzlich krankenversicherten Selbstständigen richtet sich die Höhe der Beiträge nach dem beitragspflichtigen Arbeitseinkommen. Dessen Zusammensetzung ist immer wieder strittig, wie zwei aktuelle Entscheidungen des LSG Baden-Württemberg belegen.

Zunächst hat das Gericht anknüpfend an die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) entschieden, dass ein Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 3 EStG der Beitragspflicht unterliegt. Das gilt auch dann, wenn der maßgebliche Einkommensteuerbescheid erst nach der Betriebsaufgabe und damit zu einem Zeitpunkt ergeht, zu dem die selbstständige Tätigkeit nicht mehr ausgeübt wird. Unerheblich sei in diesem Zusammenhang, dass betriebliche Räume nicht verwertet werden konnten, sondern in das Privatvermögen überführt wurden, weil es zu einem Wertzuwachs gekommen sei. Der nach § 16 Abs. 4 EStG steuerfreie Teil des Aufgabegewinns blieb beitragsfrei.

Ebenfalls der Beitragspflicht unterliegen im Einkommensteuerbescheid als Einkünfte berücksichtigte Corona-Soforthilfen für Selbstständige. Steuerrechtlich handelt es sich hierbei um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dies gilt auch dann, wenn der Zuwendungsbescheid später widerrufen wurde, solange der maßgebliche Einkommensteuerbescheid vom Finanzamt nicht geändert wird.

Bilanzierung: Nutzungsdauer von Computerhard- und -software

Ergänzend zur bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung weist die OFD Frankfurt darauf hin, dass

- die vom BMF vermutete Nutzungsdauer von einem Jahr nur einen Anhaltspunkt darstellt, von dem abgewichen werden kann. Wirtschaftsgüter können daher auch weiterhin über eine Nutzungsdauer von drei Jahren abgeschrieben werden;
- Aufwendungen für eine Homepage nicht unter den Anwendungsbereich des BMF-Schreibens fallen. Zu empfehlen sei daher, die bisher anerkannte Nutzungsdauer von drei Jahren anzuwenden. Darüber hinaus hängt es von den Funktionen und der Ausgestaltung einer Homepage ab, über welchen Zeitraum diese abgeschrieben wird.