

RUNDSCHREIBEN I. Quartal 2023

Mit unserem heutigen Rundschreiben möchten wir Sie über folgende Themen informieren:

1. Ermäßigter Umsatzsteuersatz in der Gastronomie

Mit der Zustimmung des Bundesrates ist es amtlich: Die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen wird bis Ende 2023 verlängert. Darüber hinaus wird die Vorsteuerpauschale für Landwirte ab dem 1.1.2023 von 9,5 % auf 9 % abgesenkt (weitere Einzelheiten hierzu können Sie in unserem Rundschreiben vom 4. Quartal 2022 nachlesen).

2. Anpassung von Gewerbesteuervorauszahlungen

Die Finanzbehörden der Bundesländer erleichtern die Anpassung von Gewerbesteuervorauszahlungen wegen der wirtschaftlichen Folgen des Kriegs in der Ukraine und der gegen Russland verhängten Sanktionen. So sollen die Finanzämter bei der Nachprüfung der Voraussetzungen für die Anpassung bei bis zum 31.3.2023 eingehenden Anträgen keine strengen Anforderungen stellen.

Hintergrund: Grundsätzlich wird im Gewerbesteuerrecht zunächst vom Finanzamt der Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt und anschließend von der Gemeinde die Gewerbesteuer auf der Grundlage des von der Gemeinde verabschiedeten Hebesatzes festgesetzt und erhoben. Die Festsetzung von Vorauszahlungen ist zulässig. Das Finanzamt kann bis zum Ende des 15. auf den Erhebungszeitraum folgenden Kalendermonats (z. B. bis zum 31.3.2023 für 2021) für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen den Steuermessbetrag festsetzen, der sich aufgrund des voraussichtlichen Gewerbeertrags ergeben wird. Die Gemeinde ist an diese Festsetzung bei der Anpassung der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen gebunden.

Wesentlicher Inhalt der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Bundesländer:

- Eine Anpassung der Gewerbesteuervorauszahlungen ist insbesondere bei einer Anpassung von Einkommenssteuer- oder Körperschaftsteuervorauszahlungen möglich, wenn von einem geringeren Gewerbeertrag auszugehen ist. Ein geringerer Gewerbesteuermessbetrag kann sich aktuell aufgrund der wirtschaftlichen Folgen des Ukraine-Kriegs und der Sanktionen ergeben.
- Geht ein Antrag auf Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Gewerbesteuervorauszahlungen bis zum 31.3.2023 beim Finanzamt ein, sind an die Nachprüfung der Voraussetzungen keine strengen Anforderungen zu stellen. Außerdem soll über den Anpassungsantrag zeitnah entschieden werden.
- Eine rückwirkende Anpassung für 2022 ist möglich.
- Passt das Finanzamt den Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke der Vorauszahlungen an, ist die Gemeinde hieran gebunden und muss die eigentlichen Gewerbesteuervorauszahlungen ebenfalls anpassen, d. h. mindern.

Hinweise: Für Stundungs- und Erlassanträge ist grundsätzlich die Gemeinde zuständig und nicht das Finanzamt. Die Gemeinde prüft dann die für die Stundung oder den Erlass erforderliche Unbilligkeit. Anders ist dies nur in Stadtstaaten, in denen die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer nicht den Gemeinden übertragen worden ist.

3. Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat zur Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden Stellung genommen. Dies betrifft Gebäude, die sowohl umsatzsteuerfrei als auch umsatzsteuerpflichtig vermietet werden.

Hintergrund: Vorsteuer, die auf umsatzsteuerfreie Umsätze entfällt, kann grundsätzlich nicht abgezogen werden. Wird ein Gebäude sowohl umsatzsteuerpflichtig als auch umsatzsteuerfrei genutzt, muss die Vorsteuer aufgeteilt werden, da nur der auf die umsatzsteuerpflichtige Vermietung entfallende Teil der Vorsteuer abgezogen werden kann. Der Gesetzgeber hält eine Aufteilung nach Umsätzen nur dann für zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Die Frage, welcher Aufteilungsschlüssel gilt, z. B. ein Umsatsschlüssel oder Flächenschlüssel, ist in der Praxis relevant und hat in den letzten Jahren zu zahlreichen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) geführt.

Wesentlicher Inhalt des BMF-Schreibens:

Geht es um die Vorsteuer aus Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung des Gebäudes,

z. B. aus einer Reparatur, kommt es auf eine Zuordnung zu den umsatzsteuerpflichtigen und umsatzsteuerfreien Ausgangsumsätzen an. Ist die Eingangsleistung den umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zuzuordnen, kann die Vorsteuer abgezogen werden.

Beispiel: Der Wasserhahn einer umsatzsteuerpflichtig vermieteten Gewerbeinheit wird repariert. Die Vorsteuer ist in vollem Umfang abziehbar.

Betrifft die Eingangsleistung hingegen die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes, ist ein sachgerechter Aufteilungsschlüssel zu verwenden.

- Grundsätzlich ist der Gesamtumsatzschlüssel sachgerecht. Es kommt auf das Verhältnis aller umsatzsteuerpflichtiger Umsätze des Unternehmers zu dem Gesamtumsatz an; es werden also nicht nur die Vermietungsumsätze der gemischt genutzten Immobilie zugrunde gelegt.
- Statt des Gesamtumsatzschlüssels kann aber auch ein anderer Aufteilungsschlüssel verwendet werden, wenn er zu einem präziseren Ergebnis führt. Zu den anderen Aufteilungsschlüsseln gehören ein objektbezogener Umsatzschlüssel, bei dem nur auf die steuerpflichtigen und -freien Umsätze aus der betreffenden Immobilie abgestellt wird, ein Flächenschlüssel, bei dem die umsatzsteuerpflichtig vermieteten Flächen in das Verhältnis zur Gesamtfläche gesetzt werden, oder auch ein Nutzungszeitenschlüssel, der etwa bei einer zeitlich abwechselnden Nutzung wie bei einem Sportplatz in Betracht kommt.

Hinweis: Sollte es neben dem Gesamtumsatzschlüssel mehrere andere Aufteilungsschlüssel geben, die zu einem präziseren Ergebnis führen, muss nicht zwingend die präziseste Aufteilungsmethode gewählt werden. Vielmehr hat der Unternehmer dann ein Aufteilungswahlrecht.

Hinweise: Im Wesentlichen übernimmt das BMF die Rechtsprechung des BFH und des EuGH der letzten Jahre. Die Einzelheiten der Aufteilung werden wahrscheinlich auch weiterhin häufig umstritten sein.

4. Dienstwagenüberlassung an Arbeitnehmer umsatzsteuerbar

Die Überlassung eines Dienstwagens an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung ist für den Arbeitgeber umsatzsteuerbar, wenn die Überlassung des Dienstwagens **individuell arbeitsvertraglich vereinbart** und der Dienstwagen auch tatsächlich privat genutzt wird.

Hintergrund: Zu den umsatzsteuerbaren Umsätzen gehört auch der **tauschähnliche Umsatz**, bei dem der Empfänger einer Dienstleistung kein Geld zahlt, sondern eine Lieferung oder Dienstleistung erbringt.

Sachverhalt: Eine in Luxemburg ansässige Kapitalgesellschaft stellte zwei leitenden Angestellten, die im Saarland wohnten, jeweils einen Dienstwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Der eine Arbeitnehmer leistete eine Eigenbeteiligung von fast 6.000 €, während der andere Arbeitnehmer nichts zahlte. Das Finanzamt behandelte die Überlassung der Dienstwagen als umsatzsteuerbar und -pflichtig und ging bei der Bemessung der Umsatzsteuer von den lohnsteuerlichen Werten aus.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die hiergegen gerichtete Klage ab:

- Die Überlassung eines Dienstwagens an einen Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung ist umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Die Klägerin hat nämlich eine sonstige Leistung in Gestalt der Kfz-Überlassung zur privaten Nutzung gegen Entgelt erbracht.
- Das Entgelt ist in der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers zu sehen, so dass es sich um einen **tauschähnlichen Umsatz** handelt. Die Arbeitsleistung ist eine Gegenleistung, weil der Wert der Arbeitsleistung in Geld ausgedrückt werden kann und weil ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Überlassung des Dienstwagens und der Arbeitsleistung bestand; denn die Nutzungsüberlassung wurde individuell vereinbart.
- Die Leistung der Klägerin war auch in Deutschland umsatzsteuerbar, weil eine nicht kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels an dem Ort erbracht wird, an dem der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat. Dies war Deutschland, da die beiden Arbeitnehmer im Saarland wohnten. Die Überlassung des Dienstwagens zur privaten Nutzung stellte eine Vermietung dar, weil die Arbeitnehmer hierfür eine Miete in Gestalt ihrer anteiligen Arbeitsleistung entrichteten.
- Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage des Umsatzes der Klägerin konnte auf die Selbstkosten der Klägerin oder auf die lohnsteuerlichen Werte, die nach der sog. 1 %-Methode anzusetzen sind und aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist, zurückgegriffen werden. Nicht maßgeblich ist hingegen die etwaige Höhe einer von den Arbeitnehmern geleisteten Selbstbeteiligung.

Hinweise: Die Entscheidung ist von erheblicher Bedeutung, da sie eine häufig vorkommende Konstellation betrifft und letztlich die Auffassung der Finanzverwaltung – zumindest für den Fall einer ausdrücklichen Regelung im Arbeitsvertrag – bestätigt.

5. Entgeltliche Werbung des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber

Erhält ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber Geld dafür, dass er an seinem privaten Kfz einen Kennzeichenhalter mit einem Werbeschriftzug des Arbeitgebers anbringt, stellt die Zahlung steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, wenn dem Werbemietvertrag, den der Arbeitnehmer mit dem Arbeitgeber abgeschlossen hat, kein eigenständiger wirtschaftlicher Gehalt zukommt. Der wirtschaftliche Gehalt kann insbesondere dann fehlen, wenn sich das Entgelt nicht am Werbeeffekt, sondern an einer steuerlichen Freigrenze orientiert.

Hintergrund: Arbeitnehmer können mit ihrem Arbeitgeber zusätzlich zum Arbeitsvertrag noch weitere Rechtsbeziehungen unterhalten, z. B. Darlehen gewähren, Räume vermieten oder einen Werbevertrag abschließen und insoweit Zahlungen vom Arbeitgeber erhalten (Werbeentgelt, Miete oder Zinsen). Steuerlich ist dann zu prüfen, welcher Einkunftsart diese Zahlungen zuzuordnen sind und ob sie überhaupt einkommensteuerbar sind.

Sachverhalt: Die Klägerin war Arbeitgeberin und schloss mit einer Vielzahl von Arbeitnehmern einen „Mietvertrag Werbefläche“ ab. Sie stellte ihren Arbeitnehmern jeweils einen mit ihrem Werbeschriftzug versehenen Kennzeichenhalter zur Verfügung, den die Arbeitnehmer auf ihrem eigenen Kfz anbringen sollten. Hierfür zahlte die Klägerin jährlich 255 €. Das Finanzamt behandelte die Zahlung als Arbeitslohn und nahm die Klägerin für die nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer durch einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid in Anspruch.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) ging ebenfalls von Arbeitslohn aus und wies die Klage ab:

- Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zahlung des Arbeitgebers durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, also als Gegenleistung für die Arbeitsleistung erbracht wird. Hingegen liegt kein Arbeitslohn vor, wenn die Zahlung auf einer anderen Rechtsbeziehung beruht. Welche der beiden Fallgruppen greift, kann nur aufgrund einer Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls entschieden werden.
- Nach dieser Würdigung war im Streitfall von Arbeitslohn auszugehen, da die Einnahmen durch das Dienstverhältnis veranlasst waren und nicht durch den Werbemietvertrag. So war nach dem Werbemietvertrag die Erzielung einer Werbewirkung nicht sichergestellt. Außerdem orientierte sich das vereinbarte Jahresentgelt von 255 € an der steuerlichen Freigrenze für sonstige Einkünfte, die 256 € betrug. Schließlich wurden sämtliche Werbemietverträge mit Arbeitnehmern abgeschlossen und nicht mit Dritten.
- Für eine Zuordnung zu den sonstigen Einkünften genügte es nicht, dass die Klägerin nicht mit jedem Arbeitnehmer einen Werbemietvertrag abgeschlossen hatte. Für eine Zuordnung zu den sonstigen Einkünften genügte es ebenfalls nicht, dass gesonderte Werbemietverträge abgeschlossen worden waren.

Hinweis: Aus Sicht der Klägerin und ihrer Arbeitnehmer wäre eine Zuordnung zu den sonstigen Einkünften vorteilhaft gewesen. Hier hätte eine steuerfreie Freigrenze von 256 € gegolten, die vorliegend nicht überschritten worden war.

6. Steuerfreie Inflationsausgleichsprämie

Im Oktober 2022 wurde eine steuer- und sozialabgabenfreie Inflationsausgleichsprämie beschlossen. Danach werden **zusätzlich zum Arbeitslohn** geleistete **Geld- oder Sachzuwendungen** des Arbeitgebers zum Ausgleich der Inflation bis zu einer Höhe von 3.000 € von der Steuer- und Sozialabgabenpflicht befreit. Hierbei handelt es sich um einen **Freibetrag**, so dass lediglich die diesen Freibetrag übersteigenden Leistungen versteuert werden müssen. Gehaltsumwandlungen werden von der Regelung jedoch nicht erfasst.

Hinweis: Der Begünstigungszeitraum ist befristet und gilt für Zuschüsse, die **vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 geleistet** werden. Ebenfalls verabschiedet wurde die befristete Absenkung der Umsatzsteuer auf Gaslieferungen und Fernwärme auf sieben statt 19 % – rückwirkend ab dem 1.10.2022 bis Ende März 2024.

7. Midijob-Grenze steigt erneut

Zum 1.10.2022 wurde der Mindestlohn per Gesetz auf 12 € pro Stunde angehoben, die Entgeltgrenze für Minijobs stieg auf 520 €. Ebenfalls angehoben wurde die daran anschließende sog. Midijob-Grenze, bei der verminderte Arbeitnehmer-Beiträge zur Sozialversicherung gelten, und zwar von 1.300 € auf 1.600 €/Monat (s. hierzu unser Rundschreiben vom 3. Quartal 2022).

Mit dem kürzlich verabschiedeten „Gesetz zur Zahlung einer Energiepreispauschale an Renten- und Versorgungsbeziehende und zur Erweiterung des Übergangsbereichs“ **steigt die Midijob-Grenze ab dem 1.1.2023 erneut**, und zwar auf 2.000 €.

8. Steuerliche Entlastungen und Kindergelderhöhung

Der Bundesrat hat den steuerlichen Entlastungen beim Steuertarif sowie beim Kindergeld zugestimmt. Die gute Nachricht: Die in dem ursprünglichen Gesetzesentwurf (s. hierzu unser Rundschreiben vom 4. Quartal 2022) vorgesehenen Beträge wurden teilweise noch erhöht.

Endgültig beschlossen wurden die folgenden Werte:

- Anhebung des **Grundfreibetrags** von derzeit 10.347 € auf 10.908 € ab 2023 und auf 11.604 € ab 2024. Der hieran angelehnte **Unterhaltshöchstbetrag** steigt ebenfalls entsprechend an.
- Anhebung des **Kinderfreibetrags** für das Jahr 2022 von 2.730 € auf 2.810 €, für 2023 auf 3.012 € und für 2024 auf 3.192 €.
- Anhebung des monatlichen **Kindergelds** ab dem 1.1.2023 auf 250 € für jedes Kind.

Hinweis: Der Spitzensteuersatz von 42 % wird im Jahr 2023 ab einem zu versteuernden Einkommen von 62.810 € (bislang 58.597 €) erhoben und im Jahr 2024 ab 66.761 €. Bei der sog. Reichensteuer ändert sich dagegen nichts.

9. Unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch Prüfer der Steuerfahndung

Eine unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch einen Prüfer, der zur Steuerfahndung gehört und das steuerlich geltend gemachte häusliche Arbeitszimmer prüfen will, ist unverhältnismäßig, wenn der Steuerpflichtige bei der Sachverhaltsaufklärung bislang mitgewirkt hat und keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass er bei der weiteren Aufklärung nicht mitwirken wird.

Sachverhalt: Die Klägerin war Geschäftsführerin eines Restaurants und machte Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend. Auf Nachfrage des Finanzamts reichte sie eine Skizze ihrer Wohnung ein: Danach bestand die Wohnung lediglich aus zwei Zimmern, einem Wohnzimmer und einem Arbeitszimmer; ein Schlafzimmer war in der Skizze nicht verzeichnet. Das Finanzamt erteilte dem hausinternen „Flankenschutzprüfer“, der zur Steuerfahndung gehörte, einen Auftrag zur Besichtigung der Wohnung. Der Steuerfahnder erschien bei der Klägerin und bat um Zutritt, der ihm von der Klägerin gewährt wurde. Er stellte fest, dass die Wohnung entgegen der Skizze noch über zwei weitere Räume verfügte, darunter ein Schlafzimmer, und dass die eingereichte Skizze nicht stimmte. Die Klägerin beehrte die Feststellung, dass die Besichtigung rechtswidrig war.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der Klage statt und stellte fest, dass die unangekündigte Wohnungsbesichtigung rechtswidrig war:

- Eine Sachverhaltsaufklärung muss **verhältnismäßig** sein. Die Maßnahme muss also zur Ermittlung des Sachverhalts geeignet und erforderlich sein, um den gewünschten Zweck zu erreichen. Sie darf nicht angewandt werden, wenn die sich aufgrund der Ermittlungsmaßnahme ergebenden Grundrechtsbeeinträchtigungen schwerer wiegen als das Ermittlungsinteresse.
- Die unangekündigte Wohnungsbesichtigung war unverhältnismäßig. So war es nicht erforderlich, sogleich die Wohnung zu betreten, anstatt die Klägerin zunächst schriftlich um Auskunft zu bitten, wo sich ihr Schlafbereich befindet. Denn bislang hatte die Klägerin im Besteuerungsverfahren mitgewirkt. Es bestanden daher keine Zweifel an ihrer Auskunftsbereitschaft.
- Das Finanzamt hätte auch beachten müssen, dass die **Wohnung durch das Grundgesetz besonders geschützt** ist und dass eine Wohnungsbesichtigung in die persönliche Lebenssphäre der Klägerin eingreift. Eine unangekündigte Wohnungsbesichtigung ist **ohne konkreten Verdacht** auf eine Steuerhinterziehung daher nicht gerechtfertigt.
- Weiterhin hätte das Finanzamt vor der Besichtigung rechtliches Gehör gewähren müssen.
- Unverhältnismäßig war es auch, dass das Finanzamt einen Steuerfahnder mit der Besichtigung beauftragt hat. Die Besichtigung durch einen Mitarbeiter der Steuerfahndung ist belastender als die Besichtigung durch einen Beamten des Innendienstes. So kann es z. B. sein, dass die Wohnungsbesichtigung durch den Steuerfahnder von Nachbarn der Kläger bemerkt wird und so der Eindruck entsteht, dass gegen die Klägerin strafrechtlich ermittelt wird.

Hinweise: Die Feststellung des BFH hat insbesondere symbolischen Wert für die Klägerin, die nun die Bestätigung erhält, dass der Steuerfahnder nicht unangekündigt hätte erscheinen dürfen. Der praktische Nutzen dieser Feststellung kann sich aber durchaus in Folgejahren zeigen, falls das Finanzamt noch einmal die Wohnung oder – nach einem Umzug – die neue Wohnung besichtigen möchte.

Eine Feststellung der Rechtswidrigkeit kann auch dann sinnvoll sein, wenn der Steuerpflichtige einen Amtshaftungsanspruch gegen das Finanzamt geltend machen will oder wenn er seine Rehabilitation anstrebt.

10. Vorsteuerabzug beim „Vorschaltmodell“

Ein Ehegatte, der wirtschaftlich unabhängig ist, kann aus der Anschaffung eines Pkw, den er an seinen freiberuflich tätigen Ehegatten vermietet, die Vorsteuer geltend machen. Soweit der vermietende Ehegatte jedoch

den Pkw selbst nutzt, muss er eine unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterwerfen.

Hintergrund: Bei Vorschaltmodellen handelt es sich um Gestaltungen, bei denen ein Unternehmer, der selbst nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, weil er steuerfreie Umsätze ausführt, einen anderen Unternehmer „vorschaltet“, der das Wirtschaftsgut erwirbt und steuerpflichtig an ihn vermietet. Damit wird der Vorsteuerabzug bei dem „Vermieter-Unternehmer“ generiert.

Sachverhalt: Der Ehemann der Klägerin war als Arzt freiberuflich tätig. Er hatte im März 2016 einen Pkw bestellt. Die Klägerin bestellte denselben Pkw am 22.4.2016 und vermerkte in ihrer Bestellung, dass sie den Kaufvertrag ihres Mannes ersetze. Den Kaufpreis in Höhe von ca. 78.000 € brutto bezahlte sie aus ihrem eigenen Vermögen. Nach der Auslieferung des Pkw Anfang Oktober 2016 schloss sie einen Leasingvertrag mit ihrem Ehemann, der den Pkw für 36 Monate zu einer marktüblichen Rate leaste. Ausweislich des Versicherungsscheins war die Klägerin als weitere Nutzerin des Pkw eingetragen. Das Finanzamt erkannte den von der Klägerin geltend gemachten Vorsteuerabzug aus dem Fahrzeugkauf nicht an, da sie nicht unternehmerisch tätig geworden sei.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der Klage im Grundsatz statt, verwies die Sache jedoch zwecks Ermittlung einer möglichen unentgeltlichen Wertabgabe an das Finanzgericht (FG) zurück:

- Die Klägerin war aufgrund ihrer Leasingtätigkeit **unternehmerisch tätig** und hat eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt, da sie dauerhaft Leasingleistungen erbracht hat. Unbeachtlich ist, dass sie nicht am allgemeinen Markt tätig wurde, sondern nur einen Kunden, ihren Ehemann, hatte.
- Der Leasingvertrag war **kein Scheingeschäft**, da die Klägerin den Pkw tatsächlich überlassen hat und ihr Ehemann die Leasingraten bezahlt hat. Zwar wurden nicht alle Vereinbarungen des Vertrages umgesetzt; so hat die Klägerin mehrfach die Wartungskosten übernommen, obwohl der Ehemann hierzu verpflichtet war. Dennoch handelte es sich um einen entgeltlichen Vertrag.
- Ein **Gestaltungsmisbrauch** lag ebenfalls nicht vor. Denn die Klägerin hatte ein eigenes Einkommen bzw. Vermögen, um den Pkw zu erwerben. Für die Annahme eines Gestaltungsmisbrauchs genügt es nicht, dass der Ehemann, der als Arzt umsatzsteuerfreie Umsätze ausführte und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war, die Vorsteuer aus der Anschaffung des Pkw nicht hätte abziehen können.
- Allerdings war die Klägerin nach den Angaben im Versicherungsschein als weitere Nutzerin eingetragen. Daher dürfte eine Privatnutzung des an den Ehemann überlassenen Pkw durch die Klägerin vorgelegen haben, die als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern ist. Das FG muss nun den Umfang der Privatnutzung durch die Klägerin aufklären und ggf. schätzen.

Hinweise: Der BFH billigt das sog. Vorschaltmodell, bei dem die Ehefrau den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Pkw geltend machen kann, weil sie den Pkw umsatzsteuerpflichtig an den Ehemann vermietet bzw. verleast, während der Ehemann aufgrund seiner umsatzsteuerfreien Tätigkeit als Arzt den Vorsteuerabzug nicht hätte geltend machen können. Grundvoraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist jedoch, dass der vermietende Ehegatte finanziell in der Lage ist, den Pkw zu finanzieren, also nicht auf Mittel des mietenden Ehegatten zurückgreifen muss. Außerdem ist zu beachten, dass der Ehemann die monatlich anfallende Umsatzsteuer auf die Leasingrate nicht als Vorsteuer geltend machen kann; im Streitfall waren dies monatlich ca. 155 €.

11. Mieterabfindungen sofort abziehbar

Zahlt ein Vermieter nach der Anschaffung der vermieteten Immobilie Abfindungen an die Mieter, damit diese ausziehen, so dass die Renovierung des Gebäudes problemlos durchgeführt werden kann, sind die Mieterabfindungen sofort abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Es handelt sich nicht um zu aktivierende anschaffungsnahe Aufwendungen, da hierzu nur bauliche Maßnahmen gerechnet werden.

Hintergrund: Laufende Instandhaltungskosten, Modernisierungs- oder Sanierungskosten sind bei den Vermietungseinkünften grundsätzlich sofort abziehbar. Allerdings gilt nach dem Gesetz eine Ausnahme für sog. anschaffungsnahe Aufwendungen: Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung der Immobilie durchgeführt werden, können nur über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Sachverhalt: Die Klägerin erwarb im März 2016 ein vermietetes Mehrfamilienhaus zum Preis von 1,2 Mio. €. Sie renovierte das Gebäude im Zeitraum 2016 bis 2018 für insgesamt 615.000 €. An die Mieter zahlte sie 35.000 € Abfindungen, um sie zum Auszug zu bewegen und um die Renovierung durchführen zu können. Ohne die Räumung wäre die Renovierung zwar technisch möglich, aber umständlicher geworden. Nach der Renovierung wurde die Immobilie wieder vermietet. Das Finanzamt rechnete die Mieterabfindungen den anschaffungsnahe Aufwendungen zu und erkannte nur eine Abschreibung in Höhe von 2 % auf den Abfindungsbetrag an.

Entscheidung: Der BFH gab der hiergegen gerichteten Klage statt:

- Mieterabfindungen sind im Bereich der Vermietungseinkünfte grundsätzlich sofort abziehbar.
- Es handelt sich nicht um anschaffungsnahe Aufwendungen. Nach dem Gesetzeswortlaut können nur „Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen“ anschaffungsnahe Aufwendungen sein. Die Vorschrift ist also auf **Aufwendungen für bauliche Maßnahmen** beschränkt.
- Ein Veranlassungszusammenhang oder ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Baumaßnahmen genügt nicht, um anschaffungsnahe Aufwendungen anzunehmen.

Hinweise: Mieterabfindungen sind jedoch als Herstellungskosten zu aktivieren, wenn die Mieter ausziehen sollen, damit das Gebäude abgerissen und ein neues Gebäude errichtet werden kann. Die Mieterabfindungen gehen dann in die Herstellungskosten des neuen Gebäudes ein und werden über die Nutzungsdauer abgeschrieben, die im Bereich der Vermietungseinkünfte bislang 50 Jahre betrug (Abschreibungssatz damit 2 %) und für Gebäude, die ab dem 1.1.2023 fertiggestellt werden, nur noch 33,33 Jahre beträgt (Abschreibungssatz somit 3 %, s. dazu auch weiter unten im Beitrag „Steueränderungen 2023“).

12. Spekulationsgewinn bei Verkauf eines teilweise vermieteten Eigenheims

Zwar führt der Verkauf einer selbstgenutzten Immobilie innerhalb der Spekulationsfrist nicht zu einem steuerpflichtigen Spekulationsgewinn. Soweit aber einzelne Zimmer der Immobilie tageweise an Dritte vermietet wurden, ist der Gewinn steuerpflichtig. Eine Bagatellgrenze gibt es nicht.

Hintergrund: Der Gewinn aus dem Verkauf einer im Privatvermögen befindlichen Immobilie führt zu einem steuerpflichtigen Spekulationsgewinn. Nach dem Gesetz werden selbst genutzte Immobilien von dieser Steuerpflicht grundsätzlich ausgenommen.

Sachverhalt: Die Kläger waren Eheleute und nutzten ein Reihenhaus, das sie im April 2011 gekauft hatten, selbst. Im Zeitraum 2011 bis 2017 vermieteten sie an 12 bis 25 Tagen pro Jahr zwei Zimmer im Dachgeschoss tageweise an Messgäste und erzielten hieraus Vermietungseinkünfte. Das Dachgeschoss hatte eine Fläche von etwa 35 qm, während das Reihenhaus eine Fläche von ca. 150 qm aufwies. Im Jahr 2017 verkauften die Kläger das Haus mit Gewinn und erhielten den Kaufpreis im Jahr 2018. Das Finanzamt behandelte den Gewinn im Umfang von 35/150 als steuerpflichtigen Spekulationsgewinn des Jahres 2018.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die Klage ab, verwies die Sache aber zur Berechnung des steuerpflichtigen Spekulationsgewinns an das FG zurück:

- Zwar ist das Reihenhaus innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist mit Gewinn verkauft worden und der Veräußerungserlös im Jahr 2018 zugeflossen. Der erzielte Gewinn ist jedoch nicht steuerpflichtig, soweit das Reihenhaus zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist.
- Eine Eigennutzung erfordert nicht, dass die Immobilie dauerhaft selbstgenutzt wird, solange die Immobilie dem Steuerpflichtigen ständig zur Verfügung steht. Allerdings ist die Vermietung eines Teils der Immobilie keine Selbstnutzung mehr.
- Die Vermietung der Zimmer im Dachgeschoss des Reihenhauses führt nicht zur vollständigen Steuerpflicht des Spekulationsgewinns, sondern nur zur **anteiligen Steuerpflicht**. Dies entspricht dem Willen des Gesetzgebers und folgt aus der Gesetzesbegründung.
- Maßstab für die Ermittlung des steuerpflichtigen Anteils ist das Verhältnis der Wohnflächen, d. h. der Anteil der zu fremden Wohnzwecken überlassenen Wohnfläche zur Gesamtwohnfläche. Dieser Anteil ist noch nicht genau ermittelt worden und muss nun vom FG im zweiten Rechtsgang aufgeklärt werden.

Hinweise: Der Begriff der Selbstnutzung wird im Rahmen der Prüfung eines steuerpflichtigen Spekulationsgewinns eher großzügig vom BFH ausgelegt. Denn von der Steuerpflicht ausgenommen sind auch Zweitwohnungen, Ferienwohnungen, die nicht vermietet werden, oder auch Wohnungen, die für eine doppelte Haushaltsführung genutzt werden. Ein Steuerpflichtiger kann daher mehrere Wohnungen haben, die er selbst nutzt. Auch ein häusliches Arbeitszimmer im selbstgenutzten Haus führt nicht zur Versagung der vollständigen Steuerfreiheit eines Spekulationsgewinns.

13. Steueränderungen 2023

Zum 1.1.2023 sind eine Reihe neuer Regelungen in Kraft getreten. Im Folgenden informieren wir über die wichtigsten Änderungen, über die wir bisher noch nicht berichtet haben:

Die Geltung der **Homeoffice-Pauschale** wurde entfristet und erhöht. Steuerpflichtige, die ohne eigenes Arbeitszimmer, z. B. in einer Arbeitsecke, im Homeoffice arbeiten, können ab 2023 für bis zu 210 statt bisher 120

Homeoffice-Tage einen pauschalen Werbungskostenabzug bei der Einkommensteuer geltend machen. Pro Heimarbeitsstag können 6 € statt bisher 5 € angesetzt werden, bis zu 1.260 € im Jahr.

Änderungen ergeben sich auch beim **häuslichen Arbeitszimmer**. Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können – wie bisher – in voller Höhe als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung** bildet. Anders als im ursprünglichen Gesetzentwurf vorgesehen gilt dies auch, wenn für die betriebliche oder berufliche Betätigung ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Statt der tatsächlichen Kosten kann ab 2023 alternativ ein **Pauschbetrag** von 1.260 € abgezogen werden; auf diese Weise müssen die tatsächlichen Kosten nicht ermittelt und nachgewiesen werden. Der Pauschbetrag mindert sich für jeden Monat, in dem das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, um ein Zwölftel (105 € pro Monat).

Vermieter von Wohnraum können künftig eine **Abschreibung** in Höhe von 3 % auf ihr Gebäude in Anspruch nehmen, wenn das Gebäude nach dem 31.12.2022 fertiggestellt worden ist. Dies gilt auch für vermietete Wohnungen, die zu einem Betriebsvermögen gehören. Ferner wurde die Möglichkeit zur **Sonderabschreibung** im Mietwohnungsneubau reaktiviert und an **besonderen Effizienzkriterien** ausgerichtet.

Änderungen ergeben sich für private **Betreiber kleiner Photovoltaikanlagen**. Hier wurde – bereits rückwirkend ab dem 1.1.2022 – eine Einkommensteuerbefreiung eingeführt. Von der Steuer befreit sind danach Photovoltaikanlagen bis zu einer Bruttonennleistung von 30 kW (peak) auf Einfamilienhäusern, Gewerbeimmobilien und Nebengebäuden (z. B. Garagen, Carports) beziehungsweise von 15 kW (peak) je Wohn- und Gewerbeeinheit bei anderen Gebäuden (z. B. Mehrfamilienhäusern und gemischt genutzten Immobilien). Die Steuerbefreiung erfolgt unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms. Die Regelung umfasst auch sämtliche Bestandsanlagen.

Außerdem wurde ein **Nullsteuersatz bei der Umsatzsteuer** für die **Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen** und ihren wesentlichen Komponenten auf oder in der Nähe u. a. von Wohngebäuden eingeführt. Der Nullsteuersatz gilt nur für Photovoltaikanlagen, die nach dem 1.1.2023 geliefert/installiert werden. Eine rückwirkende Anwendung auf Bestandsanlagen ist nicht möglich. Wird jedoch eine bestehende Anlage nach dem 1.1.2023 erweitert, fällt beim Kauf der Komponenten einschließlich der Installation keine Umsatzsteuer an.

Angepasst wurde das **Ertrag- und das Sachwertverfahren zur Bewertung bebauter Grundstücke** an die geänderte Immobilienwertermittlungsverordnung. Dies kann zu höheren Steuerbeträgen bei der Übertragung von Immobilienvermögen führen. Weitere Einzelheiten hierzu können Sie im nachfolgenden Beitrag nachlesen.

Die **Freigrenze beim Solidaritätszuschlag**, der bereits Anfang 2021 für einen Großteil der Steuerzahler entfallen ist, wurde inflationsbedingt im Jahr 2023 von bisher 16.956 € auf 17.543 € angehoben. Im Jahr 2024 steigt sie weiter auf 18.130 €.

Der **Werbungskosten-Pauschbetrag** wurde zum 1.1.2023 weiter auf 1.230 € erhöht. Bis zur Höhe des Pauschbetrags können Beschäftigte ihre Werbungskosten bei der Einkommensteuererklärung pauschal geltend machen, ohne diese anhand von Belegen nachweisen zu müssen.

Aufwendungen für die Altersvorsorge können ab dem 1.1.2023 vollständig von der Steuer abgesetzt werden. Dadurch erhöhen sich die als Sonderausgaben abzugsfähigen Altersvorsorgeaufwendungen im Jahr 2023 um 4 Prozentpunkte.

Der Freibetrag zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines auswärtig untergebrachten volljährigen Kindes in Berufsausbildung (sog. **Ausbildungsfreibetrag**) wurde ab dem 1.1.2023 von 924 € auf 1.200 € je Kalenderjahr angehoben. Der **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende** wurde zum 1.1.2023 auf 4.260 € angehoben.

Der **Sparer-Pauschbetrag** wurde ab dem Veranlagungszeitraum 2023 von 801 € auf 1.000 € für Alleinstehende und von 1.602 € auf 2.000 € für Ehegatten/Lebenspartner erhöht.

Darüber hinaus wurden der **Grundfreibetrag**, der Unterhaltshöchstbetrag, der **Kinderfreibetrag** sowie das **Kindergeld** erhöht (Details siehe Punkt 8 dieses Rundschreibens).

14. Geänderte Bewertungsregelungen für Immobilien

Der Gesetzgeber hat mit Wirkung zum 1.1.2023 die Bewertungsregelungen für Immobilien geändert. Es hängt vom jeweiligen Einzelfall ab, ob und ggf. in welchem Umfang dies zu höheren Werten für Grundbesitz bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie bei der Grunderwerbsteuer führt.

Hintergrund: Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer müssen Grundstücke, die verschenkt oder vererbt werden, bewertet werden. Gleiches gilt für die Grunderwerbsteuer, wenn Anteile an einer Grundstücksgesellschaft übertragen werden und dabei die Grunderwerbsteuerliche Grenze von 90 % überschritten wird. Die Bewertung von Grundstücken richtet sich nach dem Bewertungsgesetz, das durch das sog. JStG 2022 geändert worden ist.

Wesentlicher Inhalt der neuen Regelungen:

Die Gesamtnutzungsdauer für Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Mehrfamilienhäuser, Eigentumswohnungen und gemischt-genutzte Grundstücke (Wohnstücke mit Mischnutzung) wird von 70 auf 80 Jahre erhöht. Dies kann zu höheren Werten führen.

Hinweis: Einkommensteuerlich hat dies keine Bedeutung, da die Erhöhung die Bewertung für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer und der Grunderwerbsteuer betrifft.

Die von den Gutachterausschüssen ermittelten Daten gewinnen bei der Wertermittlung an Bedeutung, wenn die Daten hierfür geeignet sind. Hat der Gutachterausschuss die Daten stichtagsbezogen ermittelt, kommt es steuerlich auf den letzten Stichtag vor dem Bewertungsstichtag an, sofern der Stichtag nicht mehr als drei Jahre zurückliegt.

Weitere Änderungen gibt es bei den einzelnen Wertermittlungsmethoden, insbesondere beim Sachwert- und Ertragswertverfahren:

- Beim **Ertragswertverfahren** wird die bisherige Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung zur Ermittlung des Gebäudealters in das Gesetz aufgenommen. Das Alter des Gebäudes kann danach durch Abzug des Jahres der Bezugfertigkeit des Gebäudes vom Jahr des Bewertungsstichtags bestimmt werden. Haben Baumaßnahmen zu einer wesentlichen Verlängerung der Restnutzungsdauer des Gebäudes geführt, ist die entsprechend verlängerte Restnutzungsdauer zugrunde zu legen. Die Bewirtschaftungskosten des Gebäudes, d. h. die Verwaltungs- und Instandhaltungskosten sowie das Mietausfallwagnis, sind künftig aus einer Anlage zum Gesetz abzuleiten; es kommt also nicht mehr – wie bisher – auf Erfahrungssätze an.

Die Bewirtschaftungskosten sollen künftig auf der Grundlage des Verbraucherpreisindex jährlich angepasst werden. Schließlich werden die Zinssätze für den Liegenschaftszinssatz gesenkt, falls die Gutachterausschüsse keine Zinssätze zur Verfügung stellen können.

- Beim **Sachwertverfahren** wird künftig der Unterschied zwischen dem durchschnittlichen Baukostenniveau im Bundesgebiet und dem regionalen Baukostenniveau durch sog. Regionalfaktoren berücksichtigt. Diese Regionalfaktoren sollen von den Gutachterausschüssen zur Verfügung gestellt werden; ist dies nicht möglich, gilt ein Regionalfaktor von 1,0.

Hinweise: Der Nachweis eines niedrigeren Wertes durch ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses oder durch ein Gutachten eines amtlich bestellten Bausachverständigen ist auch künftig möglich.

Inwieweit die neuen gesetzlichen Regelungen zu Erhöhungen der steuerlichen Werte führen, kann pauschal nicht beantwortet werden. Die neuen Liegenschaftszinssätze dürften bei Anwendung des Ertragswertverfahrens zu höheren Werten führen; sie sind allerdings nur anwendbar, wenn die Gutachterausschüsse keine Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stellen können.

15. Energiepreispauschale für Studenten

Wegen der stark gestiegenen Lebenshaltungskosten und Energiepreise sollen nun auch Studenten sowie Fachschüler eine einmalige Energiepreispauschale (EPP) erhalten.

Hintergrund: Im letzten Jahr haben alle einkommensteuerpflichtigen Erwerbstätigen sowie Rentner und Pensionäre wegen der gestiegenen Energiepreise eine sozialversicherungsfreie (steuerpflichtige) EPP in Höhe von 300 € erhalten. Nun hat die Bundesregierung nachgelegt und eine steuerfreie Einmalzahlung für Studenten und Fachschüler in Höhe von 200 € beschlossen:

- **Anspruchsberechtigt** sind alle Studenten, die zum 1.12.2022 an einer Hochschule in Deutschland immatrikuliert sind. Darüber hinaus anspruchsberechtigt sind Fachschüler sowie Berufsfachschüler in Bildungsgängen mit dem Ziel eines mindestens zweijährigen berufsqualifizierenden Abschlusses, wenn sie zum Stichtag 1.12.2022 an einer Ausbildungsstätte in Deutschland angemeldet sind.
- Die Einmalzahlung muss **beantragt** werden. Zurzeit (27.1.2023) wird noch an einer Antragsplattform gearbeitet. Der Antrag muss bis zum 30.9.2023 gestellt werden.
- Die Einmalzahlung wird **nicht besteuert**. Sie soll weder bei einkommensabhängigen Leistungen und Sozialleistungen noch bei Sozialversicherungsbeiträgen zu berücksichtigen sein. Sie soll darüber hinaus unpfändbar sein.

16. Aufbewahrungsfristen

Nachstehend aufgeführte Buchführungsunterlagen können nach dem 31. Dezember 2022 vernichtet werden:

- Aufzeichnungen aus 2012 und früher,
- Inventare, die bis zum 31.12.2012 aufgestellt worden sind,
- Bücher, in denen die letzte Eintragung im Jahre 2012 oder früher erfolgt ist,
- Jahresabschlüsse, Eröffnungsbilanzen und Lageberichte, die 2012 oder früher aufgestellt worden sind,
- Buchungsbelege aus dem Jahre 2012 oder früher,
- Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe und Kopien der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe, die 2016 oder früher empfangen bzw. abgesandt wurden,
- sonstige für die Besteuerung bedeutsame Unterlagen (z.B. Lohnkonten) aus dem Jahre 2016 oder früher.

Dabei sind die Fristen für die Steuerfestsetzungen zu beachten. Unterlagen dürfen nicht vernichtet werden, wenn sie von Bedeutung sind:

- für eine begonnene Außenprüfung,
- für anhängige steuerstraf- oder bußgeldrechtliche Ermittlungen,
- für ein schwebendes oder auf Grund einer Außenprüfung zu erwartendes Rechtsbehelfsverfahren oder zur Begründung der Anträge an das Finanzamt und
- bei vorläufigen Steuerfestsetzungen.

Es ist darauf zu achten, dass auch die elektronisch erstellten Daten für 10 Jahre vorgehalten werden müssen.

Braunschweig, den 16.02.2023

Christina Dietze
Bernd Wrede
Till-N. Hupe