

RUNDSCHREIBEN I. Quartal 2024

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

1. Umsatzsteuerliche Vereinnahmung eines Entgelts bei Überweisung

Ein Unternehmer vereinnahmt im Rahmen der umsatzsteuerlichen Ist-Versteuerung ein Entgelt, das ihm auf sein Girokonto überwiesen wird, erst im **Zeitpunkt der Gutschrift** auf dem Girokonto, auch wenn die Wertstellung zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wird. Damit entsteht die Umsatzsteuer bei der sog. Ist-Versteuerung erst mit der Gutschrift.

Hintergrund: Grundsätzlich entsteht die Umsatzsteuer mit der Ausführung der Leistung (sog. Soll-Versteuerung), ohne dass es auf den Zeitpunkt der Bezahlung ankommt. Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Unternehmer die sog. Ist-Versteuerung beantragen: Die Umsatzsteuer entsteht dann erst bei **Vereinnahmung des Entgelts**.

Sachverhalt: Der Kläger war Unternehmer und versteuerte seine Umsätze nach der Ist-Versteuerung. Er führte im Jahr 2019 eine Leistung aus. Das Entgelt hierfür betrug 30.000 € und wurde ihm auf sein Girokonto überwiesen. Die Gutschrift auf seinem Konto erfolgte am 2.1.2020, allerdings mit einer Wertstellung zum 31.12.2019. Das Finanzamt erhöhte daraufhin die Umsatzsteuer für 2019, weil es von einer Vereinnahmung bereits im Jahr 2019 ausging.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) ging von einer Vereinnahmung erst im Jahr 2020 aus und gab der Klage statt:

- Die umsatzsteuerliche Vereinnahmung des Entgelts setzt voraus, dass der Unternehmer über das Entgelt **wirtschaftlich verfügen** kann. Dies ist erst **im Zeitpunkt der Gutschrift** der Fall.
- Eine vorherige Wertstellung führt noch nicht zur wirtschaftlichen Verfügbarkeit des Entgelts. Denn die Wertstellung ist nur für die **Zinswirksamkeit** maßgeblich. Der Wertstellungstag gibt also lediglich den Zeitpunkt an, zu dem der gebuchte Betrag zinswirksam wird.

Hinweis: Eine Bank ist zwar gesetzlich verpflichtet, dem Kontoinhaber den überwiesenen Betrag unverzüglich verfügbar zu machen. Hieraus lässt sich dem BFH zufolge aber nichts für die Frage der Vereinnahmung und der tatsächlichen wirtschaftlichen Verfügbarkeit ableiten.

Die Ist-Versteuerung kann auf Antrag u. a. dann gestattet werden, wenn der Unternehmer im Vorjahr einen Gesamtumsatz von maximal 600.000 € erwirtschaftet hatte. Dieser Betrag soll nach aktuellen Plänen der Bundesregierung ab 2024 auf 800.000 € erhöht werden, wobei noch offen ist, ob das zugrundeliegende Gesetz tatsächlich verabschiedet wird. Das Vorhaben wird zurzeit im Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat diskutiert.

2. Nichtbeanstandungsregelung der Finanzverwaltung bei Verwendung von Taxametern

Das Bundesfinanzministerium (BMF) beanstandet es nicht, wenn EU-Taxameter und Wegstreckenzähler, die über keine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen, längstens noch **bis zum 31.12.2025** verwendet werden. Voraussetzung für die Nichtbeanstandung ist allerdings, dass die notwendigen Anpassungen und Aufrüstungen umgehend durchgeführt werden.

Hintergrund: Nach dem Gesetz müssen elektronische Kassen und Aufzeichnungsgeräte mit einer sog. zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung ausgestattet sein. Auf diese Weise sollen Manipulationen an der Kasse bzw. an dem Aufzeichnungsgerät verhindert werden. Zu den Aufzeichnungsgeräten gehören ab dem 1.1.2024 auch EU-Taxameter und Wegstreckenzähler.

Wesentlicher Inhalt des BMF-Schreibens:

- Es wird nicht beanstandet, wenn die technische Umrüstung der EU-Taxameter und Wegstreckenzähler spätestens bis zum 31.12.2025 erfolgt. Bis zur technischen Umrüstung, längstens aber bis zum 31.12.2025, können die EU-Taxameter und Wegstreckenzähler noch ohne zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verwendet werden.
- Bis zur technischen Umrüstung, längstens bis zum 31.12.2025, ist auch die sog. digitale Schnittstelle für EU-

Taxameter und Wegstreckenzähler nicht anzuwenden, die dafür sorgen soll, dass die Daten unproblematisch durch die Finanzverwaltung ausgelesen werden können.

- Ferner müssen die Unternehmer bis zur technischen Umrüstung, längstens bis zum 31.12.2025, auch ihre gesetzliche Meldeverpflichtung über die Ausrüstung des EU-Taxameters mit der sog. INSIKA-Technik (**IN**tegrierte **S**icherheitslösung für messwertverarbeitende **KA**ssensysteme) nicht erfüllen.
- Die **Pflicht zur Belegausgabe** bleibt hingegen bestehen, so dass insbesondere Taxiunternehmer ihren Kunden einen Beleg ausstellen müssen oder den Beleg elektronisch mit QR-Code übermitteln müssen.

Hinweis: Dem aktuellen BMF-Schreiben zufolge müssen die Unternehmer derzeit auch keine Mitteilung an das Finanzamt über die Verwendung elektronischer Kassensysteme und Aufzeichnungsgeräte mit zertifizierter technischer Sicherheitseinrichtung übersenden. Dies hat allerdings den Hintergrund, dass der gesetzlich vorgeschriebene Vordruck hierfür immer noch nicht bereitgestellt ist.

3. Bewertung des Darlehensausfalls eines GmbH-Gesellschafters

Hat ein mit mindestens 1 % beteiligter GmbH-Gesellschafter der GmbH ein Darlehen gewährt und lässt er dieses Darlehen bei Eintritt der Krise stehen, kann er einen späteren Ausfall des Darlehens nur mit dem Teilwert der Darlehensforderung im Zeitpunkt des Eintritts der Krise steuerlich geltend machen, falls er die Beteiligung verkauft oder aufgibt. Der Ansatz des Nennwertes ist bei dem Ausfall eines stehengelassenen Darlehens nicht zulässig.

Hintergrund: Der Gewinn oder Verlust aus dem Verkauf oder der Aufgabe einer GmbH-Beteiligung gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Gesellschafter mit mindestens 1 % an der GmbH beteiligt ist. Steuerlich abgezogen werden dabei auch nachträgliche Anschaffungskosten, zu denen unter bestimmten Voraussetzungen Darlehensausfälle gehören, wenn der Gesellschafter der GmbH ein Darlehen gewährt hat und mit diesem ausfällt. Der Gewinn bzw. Verlust wird nach dem sog. Teileinkünfteverfahren zu 60 % steuerlich berücksichtigt.

Sachverhalt: Der Kläger war seit 1990 wesentlich an einer GmbH beteiligt. Im Jahr 1997 gewährte er der damals finanziell gesunden GmbH ein Darlehen in Höhe von 500.000 DM. Im Jahr 2004 stellte die GmbH einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Der Kläger, der mit seinem Darlehen ausgefallen war, machte in seiner Einkommensteuererklärung für 2009 einen Verlust aus der Auflösung der GmbH geltend. In diesem Verlust war auch der Darlehensausfall in Höhe des Nennwertes (500.000 DM = ca. 255.000 €) enthalten. Das Finanzamt setzte den Darlehensausfall hingegen mit einem Teilwert von nur 0 € an.

Entscheidung: Der BFH wies die hiergegen gerichtete Klage ab:

- Es handelte sich um ein sog. Stehengelassenes Darlehen, das **vor dem Eintritt der Krise gewährt** worden war, in der Krise aber nicht abgezogen, sondern stengelassen wurde.
- Ein stengelassenes Darlehen ist nur mit seinem **Teilwert** im Zeitpunkt des Eintritts der Krise anzusetzen, nicht jedoch mit seinem Nennwert. Zwar äußert sich das Gesetz nicht zur Höhe der Bewertung des Darlehensausfalls, sondern spricht lediglich von einem Darlehensverlust. Berücksichtigt werden kann ein Darlehensverlust aber nur insoweit, als er **gesellschaftsrechtlich veranlasst** ist; die gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist aber erst mit dem Eintritt der Krise zu bejahen, da ein Nichtgesellschafter das Darlehen abgezogen hätte.
- Der Teilwert des Darlehens betrug im Zeitpunkt des Kriseneintritts 0 €, da es im Zeitpunkt des Kriseneintritts nichts mehr wert war.

Hinweise: Der Gesetzgeber hat die steuerliche Berücksichtigung von Darlehensverlusten bei GmbH-Gesellschaftern zwar neu geregelt, dabei aber die Bewertung des Darlehensausfalls nicht festgelegt. Der BFH führt nun seine früheren Rechtsprechungsgrundsätze fort und setzt ein stengelassenes Darlehen nur mit dem Teilwert im Zeitpunkt des Eintritts der Krise an.

Hätte es sich um ein Darlehen gehandelt, das der Kläger erst nach dem Eintritt der Krise der GmbH gewährt hätte, oder aber um ein sog. Krisenbestimmtes Darlehen, das er zwar vor dem Eintritt der Krise gewährt hätte, aber das von vornherein dazu bestimmt gewesen wäre, in der Krise stehen zu bleiben, wäre der höhere Nennwert (ca. 255.000 €) angesetzt und nach dem Teileinkünfteverfahren zu 60 % berücksichtigt worden.

Zwar kann ein Darlehensausfall nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage ggf. alternativ bei den Kapitaleinkünften abgezogen werden, soweit es nicht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb berücksichtigt werden kann. Dies gilt aber nur für Darlehen, die ab dem 1.1.2009 gewährt werden. Im Streitfall war das Darlehen bereits 1997 gewährt worden.

Offen gelassen hat der BFH die Frage, ob der Kläger den Verlust im richtigen Veranlagungszeitraum geltend

gemacht hat. Im Regelfall muss der Abschluss der Liquidation der GmbH abgewartet werden.

4. Bemessungsgrundlage für die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

Die Bemessungsgrundlage für steuerfreie Zuschläge zur Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit ist der arbeitsvertraglich vereinbarte Arbeitslohn. Es kommt für den Umfang der Steuerfreiheit nicht darauf an, ob der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer tatsächlich zugeflossen ist oder aber z. B. im Rahmen einer Entgeltumwandlung vom Arbeitgeber an eine Unterstützungskasse zugunsten des Arbeitnehmers gezahlt worden ist.

Hintergrund: Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, die neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind steuerfrei, soweit sie nicht bestimmte Prozentsätze des Grundlohns übersteigen. So bleiben z. B. Zuschläge für Nachtarbeit steuerfrei, soweit sie nicht höher sind als 25 % des Grundlohns.

Sachverhalt: Die Klägerin war Arbeitgeberin und setzte ihre Arbeitnehmer auch an Sonntagen, Feiertagen und nachts ein. Hierfür zahlte sie Zuschläge. In den maßgeblichen Grundlohn bezog sie auch **Beiträge an eine Unterstützungskasse** ein, die sie aufgrund einer Entgeltumwandlung zugunsten der betrieblichen Altersversorgung ihrer Arbeitnehmer an die Unterstützungskasse zahlte. Das Finanzamt kürzte den Grundlohn und damit auch die Steuerfreiheit um die an die Unterstützungskasse geleisteten Beiträge, weil diese den Arbeitnehmern nicht zugeflossen seien.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der hiergegen gerichteten Klage statt:

- Maßgeblich für den Umfang der Steuerfreiheit von Zuschlägen für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist der Grundlohn. Bei dem Grundlohn handelt es sich um den vertraglich geschuldeten, d. h. dem **vereinbarten Arbeitslohn**. Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Grundlohn nämlich der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer „zusteht“.
- Auch der Sinn und Zweck der Steuerfreiheit sprechen dafür, auf den vereinbarten Arbeitslohn abzustellen. Denn dann kann der Arbeitnehmer von Anfang an ersehen, in welcher Höhe die Zuschläge steuerfrei bleiben.
- Im Streitfall war es daher steuerlich irrelevant, dass ein Teil des vertraglich vereinbarten Arbeitslohns im Rahmen einer Entgeltumwandlung als Beitrag an eine Unterstützungskasse für die betriebliche Altersversorgung der Arbeitnehmer geleistet wurde. Denn dieser Beitrag gehört ebenfalls zum vertraglich vereinbarten Gehalt.

Hinweis: Beiträge des Arbeitgebers an eine Unterstützungskasse zwecks betrieblicher Altersversorgung führen beim Arbeitnehmer zunächst noch nicht zum Zufluss von Arbeitslohn, weil der Arbeitnehmer keinen eigenen Leistungsanspruch gegenüber der Unterstützungskasse erlangt. Der Arbeitnehmer muss erst die spätere Auszahlung der Versorgungsleistungen durch die Unterstützungskasse als Arbeitslohn versteuern. Das Finanzamt wollte deshalb die von der Klägerin an die Unterstützungskasse geleisteten Beiträge nicht zum Grundlohn zählen. Dem widersprach nun der BFH und hat damit ein **arbeitnehmerfreundliches Urteil** gefällt, da sich der Umfang der Steuerfreiheit erhöht, wenn der Grundlohn höher ausfällt.

5. Erhöhung des Mindestlohns und der Minijob-Grenze

Ab dem 1.1.2024 steigt der allgemeine gesetzliche **Mindestlohn** in Deutschland von 12 € auf 12,41 €. Hiermit verbunden ist auch eine Erhöhung der **Verdienstgrenze bei den Minijobs** von 520 € pro Monat auf 538 € pro Monat. Die Jahresverdienstgrenze erhöht sich entsprechend auf 6.456 €. Die Höchstarbeitszeit bei Minijobbern beträgt wegen der Koppelung von Mindestlohn und der Minijob-Verdienstgrenze wie bisher rund 43 Stunden pro Monat (538 €/12,41 €).

Hinweis: Die Anpassung des Mindestlohns lässt laufende Tarifverträge im Wesentlichen unberührt. Der Mindestlohn gilt weiterhin u. a. nicht für Jugendliche unter 18 Jahren ohne Berufsausbildung, Auszubildende im Rahmen ihrer Ausbildung, Langzeitarbeitslose während der ersten sechs Monate ihrer Beschäftigung sowie ehrenamtlich Tätige.

6. Erbschaftsteuer: Einkommensteuer für rückwirkend erklärte Betriebsaufgabe

Die Einkommensteuer, die aufgrund einer von den Erben nach dem Tod des Erblassers und Betriebsinhabers rückwirkend erklärte Betriebsaufgabe entsteht, ist keine erbschaftsteuerliche Nachlassverbindlichkeit. Sie mindert daher nicht die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer.

Hintergrund: Bei der Erbschaftsteuer mindert sich der Wert des Nachlasses um die sogenannten Nachlassverbindlichkeiten. Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehört u. a. auch die Einkommensteuer, die auf Einkünfte des Erblassers entfällt.

Sachverhalt: Die Kläger waren Miterben des im Jahr 2016 verstorbenen Erblassers E, der bis zu seinem Tod einen Bauernhof betrieben hatte. Nach dem Tod des E erklärten die Erben eine Betriebsaufgabe für den Bauernhof,

und zwar drei Monate rückwirkend; eine solche Rückwirkung ist gesetzlich möglich. Hierdurch kam es zu einem einkommensteuerlichen Aufgabegewinn mit einer entsprechenden Einkommensteuer des Erblassers für 2016. Die Kläger machten diese Einkommensteuer als Nachlassverbindlichkeit bei der Erbschaftsteuer geltend. Das Finanzamt erkannte die Nachlassverbindlichkeit nicht an.

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

- Zwar gehört zu den Nachlassverbindlichkeiten auch die Einkommensteuer des Erblassers, wenn sie entweder bis zum Tod des Erblassers festgesetzt worden ist, oder aber wenn sie auf Einkünfte des Erblassers entfällt, die dieser bis zu seinem Tod erzielt hat.
- Im Streitfall waren diese Voraussetzungen jedoch nicht erfüllt. Denn weder war die Einkommensteuer für 2016 für E vor seinem Tod festgesetzt worden, noch hatte der Erblasser den Aufgabegewinn erzielt. Die Einkommenssteuer auf den Aufgabegewinn war nämlich erst aufgrund der rückwirkend von den Klägern erklärten Betriebsaufgabe entstanden. E selbst hatte keine Aufgabeerklärung bis zu seinem Tod abgegeben, so dass der Bauernhof mit seinem Tod auf die Kläger als Miterben überging.

Hinweise: Anders wäre zu entscheiden gewesen, wenn der Erblasser noch den Tatbestand für die Entstehung der Einkommensteuer **selbst verwirklicht** hätte, die Höhe der Einkommensteuer im Todeszeitpunkt aber noch nicht genau feststanden hätte, weil die Erben noch mögliche steuerliche Wahlrechte ausüben konnten. Der Streitfall unterschied sich jedoch hiervon, weil es erst durch die von Miterben erklärte Betriebsaufgabe zu einem rückwirkenden Aufgabegewinn gekommen ist.

7. Grunderwerbsteuerbefreiung bei Personengesellschaften

Der Gesetzgeber hat die bestehenden Grunderwerbsteuerbefreiungen bei **Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern** für den Zeitraum bis zum 31.12.2026 verlängert. Ohne diese Verlängerung hätte ein Auslaufen der Befreiungen am 31.12.2023 gedroht, weil die grunderwerbsteuerlichen Befreiungen eine sog. Gesamthand verlangen, die es aufgrund der **zivilrechtlichen Reform der Personengesellschaften** seit dem 1.1.2024 nicht mehr gibt.

Hintergrund: Grundstücksübertragungen im Bereich der Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern sind bislang grunderwerbsteuerfrei gewesen, soweit der Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt ist. Ist ein Gesellschafter z. B. zu 40 % an einer OHG beteiligt, bleibt eine Grundstücksübertragung von der OHG auf den Gesellschafter und umgekehrt zu 40 % steuerfrei. Die grunderwerbsteuerlichen Befreiungen setzen dabei voraus, dass die Personengesellschaft ein Gesamthandsvermögen hat, was bis zum 31.12.2023 auch der Fall war. Mit Wirkung zum 1.1.2024 ist jedoch das Recht der Personengesellschaften reformiert worden und die Gesamthand entfallen. Stattdessen gibt es nun ein Gesellschaftsvermögen – und dieser Begriff wird bislang nicht in den Befreiungsvorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes erwähnt.

Neuregelung: Der Gesetzgeber hat mit Wirkung zum 1.1.2024 folgende Regelung verabschiedet:

- Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Grunderwerbsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen.
- Durch diese Regelung wird **fingiert**, dass die Grunderwerbsteuerbefreiungen, die eine Gesamthand voraussetzen, trotz des zivilrechtlichen Wegfalls der Gesamthand zum 1.1.2024 auch weiterhin anwendbar sind, wenn die Personengesellschaft rechtsfähig ist, also nach außen auftritt. Dies betrifft insbesondere die GbR, die OHG, die KG und die GmbH & Co. KG.
- Die Neuregelung ist befristet bis zum 31.12.2026, gilt also für den Zeitraum 2024 bis 2026.

Hinweise: Der Gesetzgeber hat das Recht der Personengesellschaften reformiert und dabei nicht beachtet, dass sich diese Reform auf das Steuerrecht auswirkt, weil verschiedene Befreiungs- oder Begünstigungsregelungen im Steuerrecht eine Gesamthand voraussetzen, die es seit dem 1.1.2024 nicht mehr gibt. Mit der aktuellen Gesetzesänderung hat der Gesetzgeber nun erst einmal für eine dreijährige Übergangslösung im Grunderwerbsteuerrecht gesorgt.

8. Steueränderungen 2024

Das Jahr 2024 bringt für Arbeitgeber und Arbeitnehmer einige Steueränderungen mit sich, die wir hier für Sie zusammengestellt haben:

Der **Grundfreibetrag** wird erhöht: Für 2024 wird gegenüber 2023 eine Anhebung um 696 € auf 11.604 € vorgenommen. Ein höherer Grundfreibetrag führt bei Arbeitnehmern grundsätzlich auch zu einer geringeren Lohnsteuer. Der Höchstbetrag für den steuerlichen **Abzug von Unterhaltsleistungen**, dessen Höhe an die des Grundfreibetrags angelehnt ist, wird ebenfalls angehoben.

Der **Kinderfreibetrag** beträgt im Jahr 2024 für jedes Elternteil 3.192 € je Kind, für beide Elternteile zusammen 6.384 €. Einschließlich des Freibetrags für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf in Höhe von

1.464 € bzw. 2.928 € steigt der Freibetrag auf 4.656 € für Alleinstehende und auf 9.312 € für Paare. Eine weitere Erhöhung des Kinderfreibetrags ist im Gespräch, jedoch noch nicht umgesetzt.

Die Freigrenze beim **Solidaritätszuschlag** wird ab dem Jahr 2024 um 587 € auf 18.130 € (Einzelveranlagung) bzw. auf 36.260 € (Zusammenveranlagung) angehoben. Die Anhebung der Freigrenze führt auch zu einer Verschiebung der sog. Milderungszone, in der die Steuerpflichtigen entlastet werden, die den Solidaritätszuschlag noch teilweise zahlen.

Beiträge zur Altersvorsorge in die gesetzliche Rente, in die Rürup-Rente, in landwirtschaftliche Alterskassen sowie berufsständische Versorgungseinrichtungen sind in voller Höhe als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig, soweit sie den Höchstbetrag nicht übersteigen. Die Höchstbeträge für abzugsfähige Sonderausgaben betragen im Jahr 2024 27.565 € bzw. 55.130 € (Einzel-/ Zusammenveranlagung).

Arbeitgeber können ihren Beschäftigten noch bis zum 31.12.2024 die sog. **Inflationsausgleichprämie** in Höhe von maximal 3.000 € steuer- und sozialversicherungsfrei auszahlen. Wichtig ist, dass die Zahlung **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Die Steuerfreiheit ist im Falle eines Entgeltverzichts oder der Gehaltsumwandlung ausgeschlossen. Die Prämie kann auch in mehrere Raten gezahlt werden.

Die Einkommensgrenzen bei der **Arbeitnehmer-Sparzulage** werden verdoppelt, nämlich auf 40.000 € für Ledige und auf 80.000 € für zusammen veranlagte Verheiratete. Dies gilt für die Anlage der vermögenswirksamen Leistungen in Vermögensbeteiligungen (u. a. Investmentfonds) und für die wohnungswirtschaftliche Verwendung der vermögenswirksamen Leistungen (u. a. das Bausparen).

Zudem steigt der steuerfreie Höchstbetrag für die **Beteiligung von Mitarbeitern am Unternehmen des Arbeitgebers** von 1.440 € auf 2.000 €. Die Mitarbeiterkapitalbeteiligung kann im Rahmen des Freibetrags auch durch Entgeltumwandlung finanziert werden.

9. Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung großer Wohnungen

Wird eine Wohnung oder ein Haus mit einer Wohnfläche von mehr als 250 qm dauerhaft vermietet, muss die Einkünfteerzielungsabsicht geprüft werden, damit Werbungskosten steuerlich anerkannt werden können. Die Vermutung, dass bei einer dauerhaften Vermietung eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht, gilt bei derart großen Wohnobjekten nicht, weil es **keine ortsübliche Marktmiete** gibt.

Hintergrund: Werden Immobilien zu Wohnzwecken dauerhaft vermietet, wird die Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich vermutet. Eine sog. Totalüberschussprognose muss dann nicht durchgeführt werden. Mit der Totalüberschussprognose wird ermittelt, ob sich über einen Zeitraum von 30 Jahren ein Überschuss aus der Vermietung erzielen lässt.

Sachverhalt: Die Kläger vermieteten in den Jahren 2011 bis 2014 drei Einfamilienhäuser mit Wohnflächen von 291 qm, 322 qm und 331 qm. Deren Anschaffung war mit Immobilienkrediten finanziert worden. Die drei Häuser wurden an die drei volljährigen Kinder und deren Ehepartner vermietet. Die monatliche Kaltmiete betrug je nach Haus zwischen 2.050 € und 3010 €. Die Kläger machten in ihren Einkommensteuererklärungen für 2011 bis 2014 die mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden Werbungskosten geltend. Das Finanzamt erkannte die Werbungskosten nicht an.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) dagegen verwies die Sache an das Finanzgericht zur weiteren Aufklärung zurück:

- Die steuerliche Anerkennung von Verlusten setzt bei allen Einkunftsarten eine Einkünfteerzielungsabsicht voraus, also die Absicht, insgesamt einen Gewinn bzw. Überschuss zu erzielen.
- Bei den Vermietungseinkünften wird die Einkünfteerzielungsabsicht zwar angenommen, wenn die Vermietung von Wohnflächen auf Dauer angelegt ist, also insbesondere nicht befristet erfolgt. Dies gilt jedoch nur für Wohnungen, die **üblicherweise vermietet** werden, weil sich der Gebrauchswert derartiger Wohnungen in der ortsüblichen Marktmiete widerspiegelt.
- Die Vermutung einer Einkünfteerzielungsabsicht greift jedoch nicht, wenn die Marktmiete **keine angemessene Gegenleistung** ist, weil sie den besonderen Wohnwert offensichtlich nicht angemessen widerspiegelt. Dies ist bei aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Wohnungen der Fall. Zu den aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Wohnungen gehören auch Wohnobjekte mit einer Wohnfläche von mehr als 250 qm. Der Mietspiegel ist für derart große Wohnungen nicht anwendbar bzw. nicht aussagekräftig. Im Streitfall galt z. B. der Mietspiegel der Stadt, in der sich die drei Einfamilienhäuser befanden, nicht für Wohnungen mit einer Wohnfläche von mehr als 160 qm.
- Es muss daher eine Totalüberschussprognose für einen Zeitraum von 30 Jahren durchgeführt werden. Dieser beginnt grundsätzlich mit der Anschaffung des Gebäudes.

Hinweise: Die Ausführungen des BFH gelten auch bei der Vermietung sehr großer Wohnungen an fremde Dritte.

Allerdings dürfte im Streitfall der Umstand, dass alle Häuser an Familienmitglieder vermietet wurden, die Aufmerksamkeit des Finanzamts erregt haben.

10. Zweifel an der Rechtmäßigkeit der neuen Grundstücksbewertung (Bundesmodell)

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (FG) hat ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit der auf den 1.1.2022 bundesweit vorzunehmenden Grundstücksbewertung, die die Grundlage für die neue Grundsteuer zum 1.1.2025 ist. Das FG hat die Aussetzung der Vollziehung gewährt und die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zugelassen.

Hintergrund: Die Grundsteuer wird aus verfassungsrechtlichen Gründen derzeit reformiert, da die bisherigen Grundstücksbewertungen, die die Grundlage für die Grundsteuer waren, nicht mehr die zutreffenden Werte abbildeten, sondern veraltet waren. Deshalb werden zum Stichtag 1.1.2022 alle Grundstücke in der Bundesrepublik neu bewertet. Auf der Grundlage dieser Bewertung wird dann ab dem 1.1.2025 die Grundsteuer neu festgesetzt werden.

Sachverhalte: Dem FG lagen zwei Sachverhalte zu Grunde, bei denen die Bewertung nach dem sog. **Bundesmodell** vorgenommen wurde. Im ersten Fall ging es um ein 1880 errichtetes Einfamilienhaus, das seit Jahrzehnten nicht mehr renoviert worden war. Das Finanzamt legte den gesetzlich normierten Mietwert zu Grunde und gelangte zu einem Grundsteuerwert von 91.600 €. Der Antragsteller hielt den Mietwert für überhöht und beantragte im Umfang des überhöhten Betrags die Aussetzung der Vollziehung.

Im zweiten Fall ging es um ein 1977 errichtetes Einfamilienhaus, das an einem Hang in zweiter Reihe lag und nur über einen Privatweg erreichbar war. Das Finanzamt legte der Bewertung zum 1.1.2022 den Bodenrichtwert von 300 €/qm zu Grunde und bewerte das 1.053 qm große Grundstück mit 318.800 €. Der Antragsteller machte einen Abschlag auf den Bodenrichtwert in Höhe von 30 % geltend und beantragte die Aussetzung der Vollziehung.

Entscheidung: Das FG gab beiden Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung statt:

- Die Aussetzung der Vollziehung setzt **ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheids** voraus. Diese ernstlichen Zweifel waren in beiden Fällen zu bejahen.
- So bestehen bereits Bedenken, ob die rheinland-pfälzischen Gutachterausschüsse, die an der Ermittlung der Bodenrichtwerte beteiligt sind, wirklich **unabhängig** sind; die Möglichkeit einer Einflussnahme kann nach den Regelungen über die Zusammensetzung der Ausschüsse nicht ausgeschlossen werden. Zudem könnte auch die Datengrundlage für die Ermittlung der Bodenrichtwerte zweifelhaft sein, weil **Datenlücken** zu befürchten sind.
- Die Bodenrichtwerte müssen zudem häufig aus einem Gesamtkaufpreis, der für ein bebautes Grundstück gezahlt wird, abgeleitet werden. Hier droht ein sog. **Vollzugsdefizit**, weil die Gutachterausschüsse den Sachverhalt nicht hinreichend ermitteln und die Angaben in den Kaufverträgen nicht hinreichend überprüfen können.
- Weiterhin können durch die typisierte und pauschale Bewertung **erhebliche Härten entstehen**, weil die individuellen Umstände des einzelnen Grundstücks unberücksichtigt bleiben und nicht durch ein Gutachten belegt werden dürfen.
- Die neue Grundstücksbewertung nach dem Bundesmodell dürfte einerseits zu einer systematischen Überbewertung von Immobilien in schlechteren Lagen bzw. in schlechterem Zustand und andererseits zu einer systematischen Unterbewertung von Immobilien in guter Lage bzw. gutem Zustand führen.

Hinweise: Es handelt sich um Beschlüsse im Eilverfahren. Ob die neue Grundstücksbewertung tatsächlich verfassungswidrig ist, kann nur das **Bundesverfassungsgericht** beurteilen, das bislang noch nicht angerufen worden ist. Bis dahin besteht also erhebliche **Rechtsunsicherheit**. Zudem ist noch nicht bekannt, ob die Grundsteuerhebesätze ab dem 1.1.2025 von den einzelnen Gemeinden gesenkt werden; der Umfang der steuerlichen Auswirkung der Grundsteuerreform ist also noch nicht klar. Solange die Grundsteuer zu den umlagefähigen Betriebskosten gehört, trägt bei vermieteten Immobilien der Mieter die Grundsteuer.

Die Aussetzung der Vollziehung führt in den beiden Verfahren dazu, dass die Grundsteuer ab dem 1.1.2025 auf der Grundlage der niedrigeren, von den Antragstellern geltend gemachten Grundstückswerten vorläufig festzusetzen ist.

Das FG hat die Beschwerde zum BFH zugelassen, so dass die aktuellen Beschlüsse noch nicht rechtskräftig sind.

11. Steuerfreiheit der Veräußerung von Nachlassvermögen

Der entgeltliche Erwerb des Erbanteils einer Erbengemeinschaft, der ein Grundstück gehört, stellt keine anteilige Anschaffung des Grundstücks dar und löst daher keine Spekulationsfrist bezüglich des Grundstücks aus.

Wird das Grundstück also kurze Zeit später verkauft, führt dies nicht zu einem einkommensteuerpflichtigen Spekulationsgewinn.

Hintergrund: Der Gewinn aus dem Verkauf von Immobilien des Privatvermögens stellt einen steuerpflichtigen Spekulationsgewinn dar, wenn der Verkauf innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung erfolgt ist.

Sachverhalt: Die Ehefrau des Klägers starb 2015. Der Kläger wurde Erbe mit einem Erbanteil von 52 %; die beiden Kinder seiner verstorbenen Ehefrau wurden mit einem Erbanteil von jeweils 24 % ebenfalls Erben. Zum Nachlass gehörte ein Grundstück. Im April 2017 übertrugen beide Kinder ihren Erbanteil auf einen Dritten, der die Erbanteile im Oktober 2017 an den Kläger verkaufte. Im Februar 2018 veräußerte der Kläger das Grundstück mit Gewinn. Das Finanzamt ging im Umfang von 48 %, nämlich der beiden im Oktober 2017 erworbenen Erbanteile von jeweils 24 %, von einem steuerpflichtigen Spekulationsgewinn aus.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der hiergegen gerichteten Klage statt:

- Ein Spekulationsgewinn kann nur dann entstehen, wenn das verkaufte Wirtschaftsgut zuvor angeschafft worden ist und es mit dem angeschafften Wirtschaftsgut **identisch** ist. Das verkaufte und das angeschaffte Wirtschaftsgut müssen also **gleichartig, funktionsgleich und gleichwertig** sein.
- Der Kläger hat im Februar 2018 ein Grundstück verkauft. Zuvor, im Oktober 2017, hatte er **kein Grundstück gekauft**, sondern **zwei Erbanteile** an der Erbengemeinschaft erworben, die an dem Grundstück bestand. Der Kauf der Erbanteile führte nicht zur anteiligen Anschaffung des Grundstücks.
- Im Steuerrecht werden Wirtschaftsgüter einer Gesamthandgemeinschaft wie der Erbengemeinschaft den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Die Erforderlichkeit ist im Rahmen eines Spekulationsgewinns jedoch nur zu bejahen, wenn die Gesamthand selbst den Spekulationsgewinn erzielt. Erfolgt die Veräußerung oder Anschaffung durch einen einzelnen Gesellschafter, erfolgt keine anteilige Zurechnung.
- Zwar gilt nach der Regelung über den Spekulationsgewinn die Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. Diese Regelung gilt allerdings nur für Beteiligungen an Personengesellschaften; die Erbengemeinschaft ist jedoch keine Personengesellschaft.

Hinweise: Der BFH widerspricht mit seiner Entscheidung der Auffassung der Finanzverwaltung. Außerdem ändert er auch seine eigene Rechtsprechung, da er früher eine anteilige Zurechnung des Wirtschaftsguts angenommen hatte.

Zu beachten ist, dass sich die zivilrechtliche Rechtslage für Personengesellschaften wie z. B. die Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder OHG und KG seit dem 1.1.2024 geändert hat. Diese Gesellschaften haben seit dem 1.1.2024 kein Gesamthandsvermögen mehr, sondern ein eigenes Gesellschaftsvermögen. Ob sich dies auf die Besteuerung von Spekulationsgewinnen auswirkt, wenn Anteile an Personengesellschaften erworben oder veräußert werden, kann noch nicht abschließend beurteilt werden.

Die Erbengemeinschaft bleibt hingegen auch nach dem 31.12.2023 eine nicht rechtsfähige Gesamthandsgemeinschaft, sodass das BFH-Urteil auch in aktuellen Fällen gelten dürfte.

12. Aufbewahrungsfristen

Nachstehend aufgeführte Buchführungsunterlagen können nach dem 31. Dezember 2023 vernichtet werden:

- Aufzeichnungen aus 2013 und früher,
- Inventare, die bis zum 31.12.2013 aufgestellt worden sind,
- Bücher, in denen die letzte Eintragung im Jahre 2013 oder früher erfolgt ist,
- Jahresabschlüsse, Eröffnungsbilanzen und Lageberichte, die 2013 oder früher aufgestellt worden sind,
- Buchungsbelege aus dem Jahre 2013 oder früher,
- Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe und Kopien der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe, die 2017 oder früher empfangen bzw. abgesandt wurden,
- sonstige für die Besteuerung bedeutsame Unterlagen (z.B. Lohnkonten) aus dem Jahre 2017 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 26.02.2024

Christina Dietze
Bernd Wrede
Till-N. Hupe