

RUNDSCHREIBEN III. Quartal 2024

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

Änderungen durch das Wachstumschancengesetz

Nach langem Hin und Her wurde das sog. Wachstumschancengesetz Ende März 2024 verkündet. Nachfolgend haben wir die wichtigsten Änderungen, die Unternehmer betreffen, für Sie zusammengefasst:

1. Befristete Wiedereinführung der degressiven Abschreibung

Bisher war eine degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur dann möglich, wenn das Wirtschaftsgut bis zum 31.12.2022 angeschafft oder hergestellt worden ist. Die degressive Abschreibung beträgt das Zweieinhalbfache der linearen Abschreibung, die auf der Nutzungsdauer beruht; die degressive Abschreibung darf höchstens 25 % betragen.

Der Gesetzgeber lässt die degressive Abschreibung nun auch für solche beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu, die **nach dem 31.3.2024 und vor dem 1.1.2025 angeschafft oder hergestellt** worden sind. In diesem Fall beträgt die degressive Abschreibung maximal das Doppelte der sog. linearen Abschreibung, die sich nach der Nutzungsdauer bemisst, und darf 20 % nicht übersteigen.

Hinweis: Die degressive Abschreibung ist nicht zulässig, wenn das Wirtschaftsgut nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.4.2024 angeschafft oder hergestellt worden ist.

2. Sonderabschreibung für KMU

Unternehmer, deren Gewinn 200.000 € nicht übersteigt, können bislang unter bestimmten Voraussetzungen eine einmalige Sonderabschreibung von 20 % auf abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wie z. B. Maschinen vornehmen, und zwar zusätzlich zur regulären Abschreibung, die von der Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts abhängig ist. Für Wirtschaftsgüter, die **nach dem 31.12.2023 angeschafft oder hergestellt** werden, wird die Sonderabschreibung von 20 % **auf 40 %** nun verdoppelt.

Zu beachten ist ferner die geänderte **Abschreibung für neu gebaute Mietwohnungen**, die auch für Unternehmer gilt, wenn sich die Wohnungen im Betriebsvermögen befinden, weil sie z. B. an Arbeitnehmer vermietet werden (zu den Einzelheiten s. unten unter „Vermieter“).

3. Verbesserung bei der sog. Thesaurierungsbesteuerung

Einzelunternehmen und Personengesellschaften haben die Möglichkeit, eine sog. Thesaurierungsbesteuerung zu wählen. Der nicht entnommene, also thesaurierte Gewinn wird dann mit 28,25 % besteuert. Allerdings kommt es zu einer Nachversteuerung mit einem Steuersatz von 25 %, sobald der Gewinn entnommen wird. Ab 2024 wird das begünstigt besteuerte **Thesaurierungsvolumen** dadurch erhöht, dass der begünstigungsfähige Gewinn um die steuerlich nicht als Betriebsausgabe abzugsfähige Gewerbesteuer und um die nicht abzugsfähige Einkommensteuer, die entnommen wird, damit die „Thesaurierungssteuer“ an das Finanzamt gezahlt werden kann, erhöht wird.

4. Änderung bei der Dienstwagenbesteuerung

Werden **betriebliche Elektrofahrzeuge** privat genutzt, muss für die Privatnutzung eine Entnahme versteuert werden. Bei einer betrieblichen Nutzung von mehr als 50 % kann die Entnahme mit 0,25 % des Bruttolistenpreises (zzgl. Kosten der Sonderausstattung und einschließlich Umsatzsteuer) monatlich bewertet werden. Diese günstige Bewertung setzte bislang voraus, dass der Bruttolistenpreis des Fahrzeugs 60.000 € nicht übersteigt. Diese Grenze wird für reine Elektrofahrzeuge, die **nach dem 31.12.2023 angeschafft** werden, auf 70.000 € erhöht (ursprünglich war eine Erhöhung auf 80.000 € geplant).

Hinweis: Entscheidet sich der Unternehmer für die Bewertung der Entnahme nach der sog. **Fahrtenbuchmethode**, wirkt sich die Erhöhung der zulässigen Anschaffungskosten bei reinen Elektrofahrzeugen ebenfalls günstig aus, weil dann nur 25 % der Anschaffungskosten bei den Kfz-Kosten berücksichtigt werden.

5. Betriebsausgabenabzug für Geschenke

Geschenke an Geschäftsfreunde waren bislang bis zur Höhe von 35 € / Empfänger im Wirtschaftsjahr abziehbar. Diese Freigrenze wird ab 2024 auf 50 € angehoben. Wie bisher gilt: Ist das Geschenk auch nur geringfügig teurer, sind die kompletten Ausgaben nicht abziehbar.

6. Erhöhung der Buchführungsgrenzen

Gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte sind **steuerrechtlich** zur Buchführung verpflichtet, wenn sie bestimmte Buchführungsgrenzen überschreiten. Der Gesetzgeber erhöht für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, die bisherige Umsatzgrenze von 600.000 € auf 800.000 € und die bisherige Gewinngrenze von 60.000 € auf 80.000 €.

In gleicher Höhe werden auch die Grenzen für die **handelsrechtliche** Buchführungspflicht von Einzelkaufleuten angepasst. Steuerpflichtige Einzelkaufleute können dann unterhalb dieser Grenze auf eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung und vereinfachte Buchführung zurückgreifen. Diese Änderungen greifen ebenfalls für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen.

7. Erweiterung der umsatzsteuerlichen Ist-Versteuerung

Ab 2024 wird die Umsatzgrenze für die Anwendbarkeit der sog. Ist-Versteuerung von 600.000 € um 200.000 € auf 800.000 € erhöht.

8. Erleichterung für Kleinunternehmer

Ab 2024 sind Kleinunternehmer grundsätzlich nicht mehr zur Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung verpflichtet. Sie können allerdings – wie bisher auch – vom Finanzamt zur Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung aufgefordert werden. Auch besteht die Abgabepflicht z. B. weiterhin bei innergemeinschaftlichen Erwerben.

Hinweis: Kleinunternehmer sind Unternehmer, deren Umsatz im Vorjahr 22.000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. Sie müssen keine Umsatzsteuer abführen, können dann aber auch keine Vorsteuer gelten machen.

9. Übernachtungspauschale für Berufskraftfahrer

Zum 1.1.2024 wird der Pauschbetrag für **Berufskraftfahrer**, die im Fahrzeug übernachten, von 8 € auf 9 € pro Tag erhöht.

10. Option zur Körperschaftsteuer

Personenhandelsgesellschaften wie z. B. die OHG oder KG können auf Antrag zur Körperschaftsbesteuerung optieren und unterliegen dann lediglich einem Körperschaftsteuersatz von 15 % zuzüglich Gewerbesteuer, die bei Körperschaften grundsätzlich anfällt. Der Gesetzgeber erstreckt ab dem 28.3.2024 den Anwendungsbereich dieser Option auf **alle Personengesellschaften**, also insbesondere auch auf Gesellschaften bürgerlichen Rechts, wenn diese in einem Gesellschaftsregister eingetragen sind (sog. eGbR).

Die Option, die bis zum 30.11. für das Folgejahr zu beantragen ist, ist ab dem 28.3.2024 auch für **neugegründete Personengesellschaften** möglich, die den Antrag dann innerhalb eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags stellen müssen, so dass die Option bereits für das laufende Wirtschaftsjahr gilt. Gleiches gilt für Personengesellschaften, die durch einen umwandlungsrechtlichen Formwechsel aus einer Körperschaft hervorgegangen sind und die für die Option einen Monat Zeit nach Anmeldung des Formwechsels beim Handelsregister haben, damit die Option bereits für das laufende Wirtschaftsjahr gilt.

11. Elektronische Rechnung ab 2025

Der Gesetzgeber schreibt ab 2025 die Pflicht zur elektronischen Rechnung in einem sog. strukturiertem Format innerhalb von sechs Monaten nach Leistungserbringung vor, wenn die Leistung an einen anderen Unternehmer im Inland ausgeführt wird. Allerdings gibt es eine Übergangsregelung für Umsätze, die nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2027 ausgeführt werden, so dass bis zum 31.12.2026 eine Rechnung auf Papier und – bei Zustimmung des Rechnungsempfängers – auch in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden kann. Unternehmer, deren Gesamtumsatz im Jahr 2026 800.000 € nicht überschreitet, können sogar bis zum 31.12.2027 ihre Rechnungen auf Papier oder – mit Zustimmung des Rechnungsempfängers – in einem anderen elektronischen Format ausstellen.

12. Befreiung von der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen ab 2025

Nach bisheriger Rechtslage kann das Finanzamt den Unternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und Entrichtung der Umsatzsteuervor-auszahlungen befreien, wenn die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 € betragen hat. Dieser Betrag wird ab dem Besteuerungszeitraum 2025 auf 2.000 € erhöht. Ursprünglich sollte diese Regelung bereits für das Jahr 2024 gelten.

Vermieter

Für Vermieter ergeben sich durch das Wachstumschancengesetz folgende Änderungen:

1. Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

Der Anwendungsbereich der Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau wurde verlängert. Danach können die Sonderabschreibungen – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – in Anspruch genommen werden, wenn durch Baumaßnahmen aufgrund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 oder **nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029** (bisher 1.1.2027) gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neue, bisher nicht vorhandene Wohnungen hergestellt werden.

Für aufgrund eines nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellte Wohnungen sind darüber hinaus auch die **Baukostenobergrenze** und die maximale **Bemessungsgrundlage** angehoben worden. Die maximalen Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen nunmehr 5.200 € (bisher 4.800 €) je qm Wohnfläche, die Bemessungsgrundlage beträgt nunmehr maximal 4.000 € (bisher 2.500 €) je qm Wohnfläche.

Hinweis: Die Sonderabschreibung ist rückgängig zu machen, wenn die Wohnung nicht zehn Jahre lang vermietet oder vorher verkauft oder die Baukostenobergrenze durch nachträgliche Baumaßnahmen überschritten wird.

2. Befristete Einführung einer degressiven AfA für Wohngebäude

Außerdem hat der Gesetzgeber mit Wirkung zum 1.1.2023 eine **degressive Abschreibung für Wohngebäude** i. H. v. 5 % eingeführt. Dies gilt für Wohngebäude in Deutschland oder in der EU bzw. im EWR (Island, Liechtenstein und Norwegen). Voraussetzung ist, dass mit der Herstellung des Gebäudes **nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029** begonnen wird oder dass das Gebäude nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 gekauft wird und der Nutzen- und Lastenwechsel bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgt ist. Bei einem Kauf muss die Fertigstellung also im selben Jahr wie der Nutzen- und Lastenwechsel erfolgen. Für den Beginn der Herstellung kommt es auf die Anzeige des Baubeginns an.

Kapitalanleger

Mit Wirkung zum 1.1.2024 wird mit dem Wachstumschancengesetz die **Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte** von bislang 600 € auf 1.000 € angehoben. Bei zusammenveranlagten Ehegatten steht jedem Ehegatten die Freigrenze einzeln zu, sofern jeder von ihnen Veräußerungsgewinne erzielt hat. Bei einem auch nur geringfügig höheren Gewinn kommt die Freigrenze nicht zum Ansatz.

Alle Steuerzahler

Verbesserung des Verlustausgleichs: Trotz Verlustvortrags droht eine Mindestbesteuerung, wenn ein Verlust von mehr als 1 Mio. € in ein Folgejahr vorgetragen und dort mit positiven Einkünften von mehr als 1 Mio. € verrechnet werden soll. Der Gesetzgeber sieht bislang nämlich eine Besteuerung von 40 % des Betrags, der 1 Mio. € übersteigt, vor. Dieser Mindestbesteuerungssatz wird nun bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer in den Jahren 2024 bis 2027 auf 30 % gesenkt.

Nachfolgend noch zwei Beiträge, die nicht das Wachstumschancengesetz betreffen und Relevanz für **Unternehmer** bzw. **Arbeitgeber und Arbeitnehmer** haben:

Folgen der Verwendung einer nicht manipulationsgeschützten Registrierkasse

Verwendet ein Unternehmer im Rahmen seiner Kassenführung ein älteres Kassensystem, das objektiv nicht gegen Manipulationen geschützt ist, so ist dies ein schwerwiegender formeller Buchführungsmangel, da keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Einnahmenaufzeichnungen gegeben ist. Dies rechtfertigt jedoch nicht zwingend eine Vollschätzung, wenn es sich um einen **gängigen Registrierkassentyp** handelt und eine **tatsächliche Manipulation unwahrscheinlich** ist.

Hintergrund: Eine Buchführung, auch Kassenführung, darf nicht manipuliert werden. Um Manipulationen an elektronischen Registrierkassen und PC-Kassen zu verhindern, gibt es seit dem 1.1.2020 die Pflicht, eine sog. zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung, die in der elektronischen Registrierkasse verbaut wird, zu verwenden.

Sachverhalt: Der Kläger betrieb ein Restaurant und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. Den größeren Teil seiner Umsätze in den Streitjahren 2011 bis 2014 erzielte er durch Außer-Haus-Lieferungen. Seit 1999 nutzte er eine elektronische Registrierkasse einfacher Bauart (Modell SKS TS 400), die von 1987 bis 2002 vertrieben wurde und in Deutschland sehr gängig war. Die in den Jahren 1987 und 1988 entwickelte Kassensoftware war in den Streitjahren 2011 bis 2014 nicht mehr manipulationssicher. Anhaltspunkte für eine Manipulation durch den Kläger gab es allerdings nicht. Wegen der Manipulierbarkeit der Kasse verwarf das Finanzamt die Aufzeichnungen des Klägers und ermittelte den Gewinn durch eine vollständige Schätzung.

Entscheidung: Der BFH hat der hiergegen gerichteten Klage stattgegeben und die Sache zur weiteren Aufklärung an das Finanzgericht (FG) zurückverwiesen:

Die Verwendung einer nicht manipulationsgeschützten Registrierkasse ist ein schwerwiegender formeller Buchführungsmangel; denn es ist keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Einnahmenaufzeichnungen gegeben.

Aus diesem schwerwiegenden formellen Mangel folgt aber nicht zwingend die Berechtigung zu einer Vollschätzung durch das Finanzamt. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sowie der Vertrauensschutz können dazu führen, dass der formelle Buchführungsmangel auf ein geringeres Maß zu reduzieren ist.

So ist zugunsten des Klägers der **Vertrauensschutz** zu berücksichtigen. Bis zum 31.12.2016 hat die Finanzverwaltung derartige Kassensysteme akzeptiert. Der Gesetzgeber hat die Pflicht, elektronische Registrierkassen und PC-Kassen mit einer sog. zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung auszustatten, erst zum 1.1.2020 eingeführt. In den Streitjahren 2011 bis 2014 durfte das vom Kläger verwendete Kassensystem aus Sicht der Finanzverwaltung also durchaus noch verwendet werden.

Der **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** spricht ebenfalls für den Kläger. Das Modell SKS TS 400 war ein weit verbreitetes Modell, dessen Manipulierbarkeit vorrangig nur dem Kassenhersteller und den Kassenhändlern bekannt war und sich erst Jahre nach dem Vertriebszeitraum herausgestellt hat. Es sprach daher eine weit überwiegende Wahrscheinlichkeit gegen eine konkrete Manipulation.

Hinzu kommt, dass der Kläger weitere Aufzeichnungen geführt hat, aus denen sich die vollständige Erfassung seiner Einnahmen ergibt. So hat er etwa täglich den – nicht manipulierbaren – Gesamtspeicher („Grand Total“) auf den Tagesendsummenbons ausgedruckt. Ferner konnte der Kläger für alle Öffnungstage seines Restaurants fortlaufend nummerierte Tagesendsummenbons vorlegen.

Hinweise: Das FG muss nun im zweiten Rechtsgang die von ihm festgestellten formellen und materiellen Fehler gewichten.

Der BFH konnte sich bei seiner technischen Einschätzung zu der verwendeten Kasse auf ein Gutachten eines Softwareentwicklers stützen, das im FG-Verfahren eingeholt worden war.

Das Urteil ist eine Grundsatzentscheidung, die für viele Unternehmer nachteilig ist. Denn der BFH bejaht in einem ersten Schritt einen schwerwiegenden formellen Buchführungsfehler, wenn der Unternehmer eine Kasse verwendet, die objektiv manipulierbar war bzw. irgendwann einmal manipulierbar wird. Der schwerwiegende formelle Buchführungsfehler besteht auch bei Unkenntnis des Unternehmers über die Manipulierbarkeit. Zwar schwächt der BFH die Bedeutung des Buchführungsfehlers in einem zweiten Schritt ab; das Risiko liegt nun aber beim Unternehmer, der beispielsweise prüfen muss, ob es sich um einen weit verbreiteten Kassentyp handelte, oder ob er zusätzliche Aufzeichnungen vorlegen muss, zu denen er gesetzlich gar nicht verpflichtet war.

Der BFH hat sich in dem Urteil auch noch zu **Programmierprotokollen** geäußert. Danach sind Veränderungen an den Einstellungen der Kasse durch Programmierprotokolle zu dokumentieren. Soweit es jedoch um die sog. Firmware der Kasse geht, also um die fest installierte Software, genügt grundsätzlich die Vorlage der Bedienungsanleitung. Allerdings sind Updates der Firmware zu protokollieren.

Energiepreispauschale ist einkommensteuerpflichtig

Die im Jahr 2022 an Arbeitnehmer ausgezahlte Energiepreispauschale gehört zu den steuerbaren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die einschlägige Vorschrift im Einkommensteuergesetz ist nicht verfassungswidrig. Dies hat das Finanzgericht Münster (FG) kürzlich entschieden.

Sachverhalt: Der Kläger erhielt im Jahr 2022 von seinem Arbeitgeber die Energiepreispauschale in Höhe von 300 € ausgezahlt. Das Finanzamt berücksichtigte diese im Einkommensteuerbescheid für 2022 als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Der Kläger machte zunächst im Einspruchsverfahren und später im Klageverfahren geltend, dass die Energiepreispauschale keine steuerbare Einnahme sei. Es handele sich um eine Subvention des Staates, die in keinem Veranlassungszusammenhang zu seinem Arbeitsverhältnis stehe. Sein Arbeitgeber sei lediglich als Erfüllungshelfer für die Auszahlung der Subvention tätig geworden.

Entscheidung:

Das FG Münster hat die Klage abgewiesen:

Der Gesetzgeber hat die Energiepreispauschale im Einkommensteuergesetz konstitutiv den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet. Auf einen Veranlassungszusammenhang mit der eigenen Arbeitsleistung kommt es daher nicht an.

Die einschlägige Vorschrift im Einkommensteuergesetz ist auch verfassungsgemäß: Für die dort geregelte Besteuerung der Energiepreispauschale ist der Bundesgesetzgeber nach dem Grundgesetz zuständig gewesen, da ihm die Einkommensteuer (teilweise) zufließt.

Aus der Verfassung ergibt sich nicht, dass der Staat nur das sog. Markteinkommen besteuern darf.

Hinweis: Die Richter des FG Münster haben die Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) zugelassen, die inzwischen eingelegt wurde (Aktenzeichen beim BFH: VI R 15/24). Das Verfahren wurde sowohl von Steuerpflichtigen als auch von der Finanzverwaltung als Musterverfahren angesehen. Bundesweit sind zu der Besteuerung der Energiepreispauschale noch tausende Einspruchsverfahren in den Finanzämtern anhängig. Wir halten Sie über den Ausgang des Verfahrens auf dem Laufenden.

Einführung und Zuteilung einer Wirtschafts-Identifikationsnummer

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat einen **Verordnungsentwurf** zur Einführung und Zuteilung der sog. Wirtschafts-Identifikationsnummer vorgelegt. Die Wirtschafts-Identifikationsnummer soll am 30.9.2024 eingeführt werden, die Zuteilung ab dem 1.11.2024 erfolgen.

Hintergrund: Neben der Steuer-Identifikationsnummer, die jeder Steuerpflichtige bereits erhalten hat, sollen alle Unternehmer auch eine Wirtschafts-Identifikationsnummer erhalten, die die bisherige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ablösen soll. Die Wirtschafts-Identifikationsnummer ist zwar bereits vor geraumer Zeit vom Gesetzgeber eingeführt worden, der genaue Zeitpunkt der Einführung sollte jedoch vom BMF festgelegt werden und wurde immer wieder verschoben.

Wesentlicher Inhalt des Entwurfs:

Die Wirtschafts-Identifikationsnummer soll zum 30.9.2024 eingeführt werden. Die Zuteilung soll allerdings erst ab dem 1.11.2024 erfolgen.

Unternehmer, denen bis zum 30.9.2024 eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, sollen im Wege einer öffentlichen Bekanntmachung durch das Bundeszentralamt für Steuern erfahren, dass ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ab einem bestimmten Stichtag **auch als Wirtschafts-Identifikationsnummer gilt**.

Hinweis: Dieser Stichtag könnte der 1.11.2024 sein.

Unternehmer, die bis zum 30.9.2024 noch keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erhalten haben, aber durch einen Bevollmächtigten vertreten werden, sollen eine elektronische Mitteilung über die Zuteilung der Wirtschafts-Identifikationsnummer erhalten, wenn sie oder ihr Bevollmächtigter über ein Benutzerkonto bei der ELSTER-Plattform der Finanzverwaltung verfügen.

Hinweis: In verschiedenen Gesetzen wird die Angabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer verlangt, sobald sie zugeteilt worden ist. So muss künftig etwa bei der Grunderwerbsteuer die Wirtschafts-Identifikationsnummer angegeben werden, wenn ein Unternehmer an einem Grunderwerbsteuerbaren Vorgang beteiligt ist. Auch umsatzsteuerlich wird die Wirtschafts-Identifikationsnummer die bisherige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ablösen.

Aktuell liegt nur der Verordnungsentwurf des BMF vor. Nachdem jahrelang nichts geschehen ist, scheint es nun mit der Einführung und Zuteilung der Wirtschafts-Identifikationsnummer loszugehen, auch wenn der Zeitpunkt angesichts des Entwurfscharakters noch nicht sicher ist.

Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Nebenleistungen eines Hotels?

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) muss entscheiden, ob für Nebenleistungen eines Hotels der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 %, der auch für die Übernachtung gilt, oder aber der reguläre Steuersatz von 19 % anwendbar ist, so dass das Gesamtentgelt aufzuteilen ist in ein Entgelt für die Zimmerüberlassung (7 %) und in ein Entgelt für die Nebenleistungen (19 %). Der Bundesfinanzhof (BFH) ist zwar für eine Aufteilung, hält es allerdings für möglich, dass der EuGH das gesetzliche Aufteilungsgebot als europarechtswidrig ansieht.

Hintergrund: Hotelübernachtungen werden nach deutschem Recht mit lediglich 7 % Umsatzsteuer besteuert. Nach dem Gesetz gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen im Hotelpreis enthalten sind. Erforderlich ist danach eine **Aufteilung des Entgelts**, wenn der Hotelpreis auch Nebenleistungen umfasst. Die Aufteilung von Entgelten ist vom EuGH in der jüngeren Vergangenheit aber in anderem Zusammenhang abgelehnt worden.

Sachverhalt: Der BFH musste über drei Fälle entscheiden, die jeweils ein Hotel bzw. eine Pension betrafen. In dem ersten Fall bot das Hotel optional ein Frühstück zum Preis von 4,50 € an; im Hotelpreis war ein Parkplatz enthalten. Im zweiten Fall waren im Übernachtungspreis ebenfalls ein Parkplatz sowie das zur Verfügung gestellte WLAN und der Fitness- und Wellnessbereich enthalten. Im dritten Fall gehörte zur Übernachtung ein Frühstück, das nicht abgewählt werden konnte. Das Finanzamt wandte in allen Fällen den ermäßigten Umsatzsteuersatz nur für die eigentliche Übernachtung an und teilte den jeweiligen Zimmerpreis auf die eigentliche Übernachtungsleistung (7 %) und die Nebenleistung(en) (19 %) auf. Hiergegen wehrten sich die Hotel- bzw. Pensionsbetreiber.

Entscheidung: Der BFH hat dem EuGH die Streitfragen zur Entscheidung vorgelegt, soweit es um den anzuwendenden Steuersatz auf die im Hotelpreis enthaltenen Nebenleistungen geht:

Bietet das Hotel zusätzlich zur Übernachtung eine Leistung an, die **weder hinzugebucht noch abgewählt** werden kann, sondern zwingend enthalten ist, handelt es sich um eine **Nebenleistung zur Hauptleistung** (Übernachtung). Denn diese Nebenleistung ist eng mit der Übernachtung verbunden und im Preis enthalten.

Nach deutschem Recht besteht ein Aufteilungsgebot, weil der ermäßigte Umsatzsteuersatz nur für die Zimmervermietung gewährt wird, nicht aber für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, wie im ersten und zweiten Fall der Hotelparkplatz, im zweiten Fall die Bereitstellung des WLAN und des Fitness- und Wellnessbereichs sowie im dritten Fall das Frühstück.

Aus der aktuellen Rechtsprechung des EuGH könnte sich jedoch ergeben, dass ein Aufteilungsgebot gegen Europarecht verstößt. Dem EuGH zufolge darf nämlich eine einheitliche Leistung, die aus einer Hauptleistung und aus einer Nebenleistung besteht und bei der unterschiedliche Umsatzsteuersätze für die Haupt- und Nebenleistung gelten, nicht aufgeteilt werden – der Umsatzsteuersatz für die Hauptleistung gilt dann für die gesamte Leistung. Hieraus könnte sich ergeben, dass das deutsche Aufteilungsgebot europarechtswidrig ist.

Hinweise: Der EuGH muss nun entscheiden, ob das deutsche Aufteilungsgebot gilt oder ob es wegen Verstoßes gegen das Europarecht nicht anwendbar ist.

Das Vorabentscheidungsersuchen hat Bedeutung für Nebenleistungen, die **weder hinzugebucht noch abgewählt** werden können. Kann die Leistung jedoch, wie z. B. das Frühstück im ersten Fall, zu- oder abgewählt werden, handelt es sich nicht um eine Nebenleistung, sondern um eine eigenständige Leistung, die in jedem Fall dem regulären Steuersatz von 19 % unterliegt.

Fiktiver Zufluss einer nicht ausgezahlten Tantieme

Hat ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit seiner GmbH eine Tantiemevereinbarung getroffen, die zugesagte Tantieme jedoch nicht erhalten, kann ein fiktiver Zufluss der Tantieme und damit Arbeitslohn zu bejahen sein, wenn er einen fälligen und durchsetzbaren Anspruch auf Auszahlung seiner Tantieme gegen die GmbH hat. Dies setzt allerdings voraus, dass die GmbH eine Tantiemeverpflichtung passiviert hat. Alternativ kommt ein fiktiver Zufluss in Betracht, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer auf einen **bereits entstandenen Tantiemeanspruch verzichtet**.

Hintergrund: Außerhalb einer Bilanzierung müssen Einnahmen grundsätzlich erst dann versteuert werden, wenn sie dem Steuerpflichtigen zufließen. Unter bestimmten Voraussetzungen kann aber ein Zufluss auch fiktiv angenommen werden, so dass dann eine Einnahme versteuert werden muss, obwohl sie gar nicht gezahlt worden ist.

Sachverhalt: Der Kläger war Alleingesellschafter der A-GmbH. Er hatte mit der A-GmbH eine Tantiemevereinbarung getroffen. In den Streitjahren 2015 bis 2017 zahlte die A-GmbH dem Kläger keine Tantieme aus, obwohl sie Gewinne erzielt hatte. Die A-GmbH wies in ihren Bilanzen der Streitjahre auch weder eine Tantiemerrückstellung noch eine Tantiemeverbindlichkeit aus. Das Finanzamt nahm einen fiktiven Zufluss der Tantieme beim Kläger an und erfasste die Tantieme als Arbeitslohn.

Entscheidung: Der BFH hielt einen fiktiven Zufluss zwar nicht aufgrund der Alleingesellschafterstellung des Klägers für denkbar, wohl aber aufgrund eines möglichen Verzichts. Der BFH verwies die Sache daher an das Finanzgericht (FG) zur weiteren Aufklärung zurück:

Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern, die also mehr als 50 % der Stimmrechte haben, kann es zu einer Zuflussfiktion kommen, wenn der Tantiemeanspruch **fällig und durchsetzbar** ist, die GmbH mithin zahlungsfähig ist. Der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer kann dann nämlich die Auszahlung der Tantieme durchsetzen.

Im Streitfall waren die Tantiemeansprüche jedoch nicht fällig. Die Tantiemeansprüche sollten erst dann fällig sein, wenn der Jahresabschluss und damit auch der Tantiemeanspruch festgestellt wird. In den Jahresabschlüssen der A-GmbH für die Jahre 2015 bis 2017 waren keine Tantiemeverpflichtungen ausgewiesen, so dass ein fälliger Tantiemeanspruch nicht zustande gekommen ist.

Denkbar ist allerdings ein **fiktiver Zufluss aufgrund eines Verzichts** des Klägers auf einen bereits entstandenen Tantiemeanspruch. Dieser Verzicht hätte zu einer verdeckten Einlage des Klägers in die A-GmbH geführt; eine verdeckte Einlage setzt denklogisch den vorherigen Zufluss des eingelegten Wirtschaftsguts (Tantiemeforderung) voraus.

Das FG muss nun aufklären, ob der Kläger in den Streitjahren auf seine bereits entstandenen Tantiemeansprüche verzichtet und diese verdeckt in die A-GmbH eingelegt hat, so dass ihm die Tantiemen vorher (fiktiv) zugeflossen sein müssen. Die verdeckte Einlage setzt nicht voraus, dass die A-GmbH tatsächlich Tantiemeverpflichtungen gegenüber dem Kläger passiviert hat; vielmehr genügt es, wenn Tantiemeverpflichtungen hätten passiviert werden müssen.

Hinweise: Sollte ein Tantiemeanspruch des Klägers hingegen nicht entstanden sein, weil sich der Kläger und die A-GmbH vorab auf eine Aufhebung der Tantieme geeinigt bzw. stillschweigend verständigt haben, wäre ein fiktiver Zufluss zu verneinen, so dass der Kläger keine Tantieme versteuern müsste. Denn dann könnte der Kläger keine verdeckte Einlage erbracht haben, weil er keine Forderung gegen die A-GmbH gehabt hat, die er im Wege der verdeckten Einlage eingebracht hat. Zu einem fiktiven Zufluss kann es unter dem Gesichtspunkt des Verzichts also nur kommen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer nach der Entstehung seines Tantiemeanspruchs auf die Tantieme verzichtet.

Der BFH widerspricht mit seinem aktuellen Urteil der Auffassung der Finanzverwaltung, die es für einen fiktiven Zufluss bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ausreichen lässt, dass der Tantiemeanspruch fällig und durchsetzbar ist; der Finanzverwaltung zufolge ist es für den fiktiven Zufluss nicht erforderlich, dass die GmbH eine entsprechende Verpflichtung in ihrem Jahresabschluss passiviert hat.

Vermieter

Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer für ein Gebäude

Der Steuerpflichtige kann eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes durch ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen nachweisen und damit eine höhere Abschreibung geltend machen, als sich nach der gesetzlichen Nutzungsdauer ergibt. Das Gutachten ist anzuerkennen, wenn es sich auf das konkrete Grundstück bezieht und zu den maßgeblichen Kriterien der Nutzungsdauer wie etwa zum technischen Verschleiß, der wirtschaftlichen Entwertung oder zu rechtlichen Nutzungsbeschränkungen Stellung nimmt.

Hintergrund: Gebäude, die vermietet oder betrieblich genutzt werden, können abgeschrieben werden. Die Abschreibung richtet sich nach der Nutzungsdauer des Gebäudes, die gesetzlich vermutet wird, z. B. 33,3 Jahre für betrieblich genutzte Gebäude, die nicht Wohnzwecken dienen oder – je nach Fertigstellungszeitpunkt – 50 oder 33,3 Jahre für vermietete Gebäude im Privatvermögen. Allerdings kann der Steuerpflichtige eine kürzere Nutzungsdauer nachweisen und dann eine höhere Abschreibung in Anspruch nehmen.

Sachverhalt: Die Klägerin erwarb im Jahr 2013 eine vermietete Grundstückshälfte, auf der sich zwei Gebäude befanden. Sie machte in ihrer Einkommensteuererklärung für 2014 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine Abschreibung von ca. 5,26 % auf Grundlage einer Restnutzungsdauer von 19 Jahren geltend; die gesetzliche Abschreibung hätte 2 % bei einer gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer von 50 Jahren betragen. Zur Ermittlung der Restnutzungsdauer legte die Klägerin ein Gutachten eines öffentlich bestellten

und vereidigten Sachverständigen vor, der die Restnutzungsdauer nach den einschlägigen immobilienrechtlichen Regeln bewertet und dabei berücksichtigt hatte, dass bis zum Erwerb durch die Klägerin keine Modernisierungsmaßnahmen erfolgt waren. Das Finanzamt erkannte lediglich eine Abschreibung von 2 % an.

Entscheidung: Der BFH gab der Klage statt und erkannte eine Restnutzungsdauer von 19 Jahren an: Zwar betrug der Abschreibungssatz im Veranlagungszeitraum 2014 2 %, weil der Gesetzgeber von einer Nutzungsdauer für vermietete Gebäude des Privatvermögens von 50 Jahren ausging. Der Steuerpflichtige **kann aber eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer nachweisen**.

Eine kürzere Nutzungsdauer kann sich etwa aus einem technischen Verschleiß, einer wirtschaftlichen Entwertung oder aus rechtlichen Nutzungsbeschränkungen ergeben.

Die Klägerin hat eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer nachgewiesen, indem sie ein **taugliches Gutachten** vorgelegt hat. Für den Nachweis genügt ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen, das auf einzelne Kriterien der Nutzungsdauer Bezug nimmt und die Gegebenheiten des Einzelfalls berücksichtigt.

Der Gutachter, der das Gutachten für die beiden Gebäude erstellt hat, war öffentlich bestellt und vereidigt. Er hat seine Ermittlung der Restnutzungsdauer auf die einschlägigen gesetzlichen Regelungen gestützt und dabei auch die tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls berücksichtigt, nämlich den Umstand, dass die Gebäude bis zum Erwerb durch die Klägerin nicht modernisiert worden sind. Hieraus hat er nachvollziehbar eine wirtschaftliche Abnutzung abgeleitet, die zu einer wirtschaftlich gemittelten Restnutzungsdauer von 19 Jahren für die beiden Gebäude auf dem Grundstück führte.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts war es nicht erforderlich, dass der Gutachter auch einen technischen Verschleiß bestätigt. Denn es genügt der Nachweis eines wirtschaftlichen Verbrauchs; eine kürzere wirtschaftliche oder rechtliche Nutzungsdauer ist nämlich nur bedingt oder gar nicht vom technischen Gebäudezustand abhängig.

Hinweise: Der BFH macht deutlich, dass eine bestimmte Methode wie z. B. ein Bausubstanzgutachten oder ein bestimmtes Ermittlungsverfahren nicht erforderlich ist, um eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer nachzuweisen.

Die Finanzverwaltung stellt an die Gutachten höhere Anforderungen. **Der BFH widerspricht der Finanzverwaltung**, weil es für die von der Finanzverwaltung geforderten Anforderungen keine gesetzliche Grundlage gibt. So hält es der BFH für denkbar, dass die Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen übernommen wird.

Abschließend entscheiden muss nun das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang. Dort muss noch die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung ermittelt werden. Die Klägerin hatte zu Unrecht den Wert für einen Nießbrauch, der ihr an dem Grundstück zustand, als Anschaffungskosten geltend gemacht. Dafür könnten der Klägerin aber Anschaffungskosten aus der Übernahme von Verbindlichkeiten entstanden sein, die bislang noch nicht geprüft worden sind.

Alle Steuerzahler

Grundsteuerreform: Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Grundsteuerwerte

Trägt ein Grundstückseigentümer konkrete Umstände vor, nach denen der im Rahmen der Grundsteuerreform festgestellte Grundsteuerwert den Wert seines Grundstücks erheblich überschreiten und ein entsprechender Nachweis durch ein Sachverständigengutachten geführt werden könnte, ist Aussetzung der Vollziehung des Grundsteuerwertbescheids zu gewähren.

Hintergrund: Im Rahmen der Grundsteuerreform werden ca. 36 Mio. Grundstücke neu bewertet. Die Bewertung erfolgt schematisch anhand der Bodenrichtwerte, einer fingierten Restnutzungsdauer und eines typisierten Reinertrags. Der Nachweis eines niedrigeren Wertes durch Vorlage eines Gutachtens ist nicht vorgesehen. In vielen Bundesländern wird das sog. Bundesmodell angewendet, das auch im Streitfall relevant war.

Sachverhalt: Der Steuerpflichtige besaß ein ca. 350 qm großes Grundstück in Rheinland-Pfalz, das mit einem Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 72 qm bebaut war. Das Baujahr des Einfamilienhauses war 1880; seit der Errichtung waren keine wesentlichen Renovierungen mehr vorgenommen. Das Finanzamt stellte den Grundsteuerwert zum 1.1.2022 auf 91.600 € fest. Hiergegen legte der Steuerpflichtige Einspruch ein und beantragte unter Hinweis auf das Baujahr und den Zustand des Hauses die Aussetzung der Vollziehung, die das Finanzamt ablehnte.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung – ebenso wie die Vorinstanz (s. hierzu unsere Mandanten-Information 2/2024) – statt:

Es bestehen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Grundsteuerwertes. Denn die Vorschriften über die Bewertung von Grundstücken müssen verfassungskonform ausgelegt werden und dem Steuerpflichtigen die **Möglichkeit geben, einen niedrigeren gemeinen Wert des Grundstücks nachzuweisen**. Zwar ist nach der Grundsteuerreform der Nachweis eines niedrigeren Grundsteuerwertes nicht vorgesehen. Ein solcher Nachweis, z. B. durch ein Sachverständigengutachten, muss aber möglich sein, um eine verfassungswidrige Übermaßbesteuerung zu vermeiden.

Zwar hat der Gesetzgeber angesichts der großen Anzahl zu bewertender Grundstücke einen großen Typisierungs- und Pauschalierungsspielraum. Allerdings darf es nicht zu einer verfassungswidrigen **Übermaßbesteuerung** kommen.

Der Steuerpflichtige hat im Streitfall Umstände vorgetragen, nach denen der **Nachweis eines niedrigeren Grundstückswertes gelingen könnte**. Hierfür sprechen das Baujahr des Hauses und die seit 1880 unterbliebenen Renovierungen. Es ist daher vorstellbar, dass das Grundstück nur mit dem Bodenwert abzüglich etwaiger Freilegungskosten bewertet werden könnte. Es bestehen Zweifel, dass sich mit dem Gebäude die gesetzlich typisierten Mieterträge erzielen lassen, die im Streitfall mit jährlich 3.635 € angesetzt wurden.

Hinweise: Der Steuerpflichtige hat im Streitfall kein Sachverständigengutachten vorgelegt. Für die Aussetzung der Vollziehung genügt es jedoch, dass er Umstände vorgetragen hat, die es möglich erscheinen lassen, dass ein Sachverständigengutachten zu einem niedrigeren gemeinen Wert gelangt. Bisher geht der BFH von einem Verstoß gegen das Übermaßverbot aus, wenn der vom Finanzamt festgestellte Wert den nachgewiesenen niedrigeren Wert um 40 % oder mehr übersteigt.

Die Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Grundsteuerwertbescheids führt im Ergebnis dazu, dass **im vorliegenden Fall** im Umfang der Aussetzung zunächst keine Grundsteuer gezahlt werden muss. Die Aussetzung der Vollziehung ist jedoch nur eine vorläufige Entscheidung; die endgültige Entscheidung wird im Klageverfahren gegen den Grundsteuerwertbescheid getroffen.

Der Beschluss betrifft das sog. Bundesmodell, das in der Mehrzahl der Bundesländer anwendbar ist. Der BFH hat sich nicht dazu geäußert, ob sich seine Ausführungen auch auf die Ermittlung des Grundsteuerwerts in Bundesländern übertragen lassen, in denen das Bundesmodell nicht gilt.