

Hupe | Dietze | Wrede
Steuerberater Partnerschaft mbB
38102 Braunschweig, Wolfenbütteler Straße 22
Beratungsstelle: 39218 Schönebeck, Idastraße 6

RUNDSCHREIBEN II. Quartal 2025

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

1. Neuerungen durch das JStG 2024

Ende des Jahres 2024 wurde das sog. Jahressteuergesetz 2024 verabschiedet und im Bundesgesetzblatt verkündet. Im Folgenden haben wir die wichtigsten Neuregelungen, die für Unternehmer relevant sind, für Sie zusammengestellt:

Die **Besteuerung der Kleinunternehmer** wird ausgeweitet. Künftig erzielt ein Unternehmer steuerfreie Umsätze, wenn sein Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 25.000 € nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 100.000 € nicht überschreitet (bisher 22.000 €/50.000 €). Der Unternehmer braucht dann keine Umsatzsteuer auszuweisen.

Hinweis: Es kann im laufenden Jahr zu einer Überschreitung der Grenze von 100.000 € kommen, so dass ab diesem Zeitpunkt eine Umsatzsteuerpflicht entsteht. Die Neuregelung macht es also erforderlich, dass man den laufenden Umsatz im Blick hat und darauf achtet, ob man die 100.000 €-Grenze überschreitet und damit umsatzsteuerpflichtig wird.

Neu ist auch, dass inländische Unternehmer die Kleinunternehmer-Regelung bei einem Jahresumsatz von 100.000 € im Vorjahr und im laufenden Jahr auch **in anderen Mitgliedstaaten der EU anwenden** können. Hierzu muss der inländische Unternehmer an einem besonderen Meldeverfahren für Kleinunternehmer beim Bundeszentralamt für Steuern teilnehmen und vierteljährlich eine Umsatzmeldung abgeben.

Die **Umsatzsteuerfreiheit für Bildungsleistungen** gilt künftig auch für die Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung, wenn dies von der zuständigen Landesbehörde bescheinigt wird.

Hinweis: Die Auswirkung dieser Neuregelung für die Bildungsbranche ist noch unklar, weil es – entgegen der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers – nun doch beim Bescheinigungsverfahren bleibt. Schwierig wird die Feststellung sein, welche Landesbehörde für Bescheinigungen etwa im Bereich der beruflichen Fortbildung konkret zuständig ist und wer die Bescheinigung beantragen kann (nur das Bildungsinstitut oder auch das Finanzamt oder der Konkurrent). Die Umsatzsteuerfreiheit ist nämlich nicht nur positiv, da mit ihr das Recht auf Vorsteuerabzug verloren geht.

2. Anscheinsbeweis bei Privatnutzung eines Firmenwagens

Für die private Nutzung eines betrieblichen PKW spricht ein Anscheinsbeweis, der erschüttert werden kann. Um den Anscheinsbeweis zu erschüttern, kann der Unternehmer u. a. ein auch nicht ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorlegen, aus dem sich die fehlende private Nutzung des betrieblichen PKW ergibt.

Hintergrund: Die Privatnutzung eines betrieblichen Fahrzeugs ist als Entnahme zu versteuern. Wird kein Fahrtenbuch geführt, wird die Entnahme mit monatlich 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs (zuzüglich der Kosten für die Sonderausstattung und einschließlich Umsatzsteuer) bewertet.

Betriebsausgaben sind nicht abziehbar, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

Sachverhalt: Der Kläger war freiberuflich als Sachverständiger tätig. Er leaste ab 2010 einen BMW 740d, dessen Grundpreis im Leasingvertrag mit ca. 90.000 € angegeben war, und ab 2012 einen Lamborghini, dessen Grundpreis im Leasingvertrag mit ca. 280.000 € angegeben war. Er machte die Leasingraten als Betriebsausgaben geltend und erfasste keine Entnahmen für eine Privatnutzung der Fahrzeuge. Zu seinem Privatvermögen gehörten ein Ferrari 360 Modena Spider sowie ein Jeep Commander. Das Finanzamt kürzte den Abzug der Betriebsausgaben für den Lamborghini wegen Unangemessenheit im Umfang von 2/3. Ferner ging das Finanzamt von einer Privatnutzung beider betrieblichen Fahrzeuge aus setzte jeweils eine Entnahme nach der sog. 1 %-Methode an. Der Kläger machte geltend, dass er beide Fahrzeuge privat nicht genutzt habe und legte ein Fahrtenbuch vor, das jedoch teilweise unvollständig und unlesbar und nach Auffassung des Finanzamts nicht zeitnah geführt worden war.

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

Grundsätzlich spricht ein Anscheinsbeweis dafür, dass ein betrieblicher PKW auch privat genutzt wird. Der Unternehmer kann diesen Anscheinsbeweis dadurch erschüttern, dass er einen Sachverhalt darlegt, aus dem sich die ernsthafte Möglichkeit eines anderen Geschehens ergibt.

Ein derartiger Sachverhalt liegt z. B. vor, wenn der Unternehmer auf ein mindestens gleichwertiges Fahrzeug im Privatvermögen uneingeschränkt zugreifen kann. Ob die Fahrzeuge gleichwertig sind, hängt insbesondere von der Motorleistung, dem Hubraum, der Höchstgeschwindigkeit, der Ausstattung, der Fahrleistung und dem Prestige ab.

Der Anscheinsbeweis kann aber auch durch ein Fahrtenbuch erschüttert werden, aus dem sich ergibt, dass keine Privatfahrten mit dem betrieblichen Fahrzeug unternommen worden sind. Dieses Fahrtenbuch muss für Zwecke der Erschütterung des Anscheinsbeweises nicht zwingend ordnungsgemäß sein. Zwar ist ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch für die Bewertung der Entnahme erforderlich, wenn statt der sog. 1 %-Methode die Fahrtenbuchmethode angewendet werden soll. Im Streitfall geht es aber nicht um die Bewertung der Entnahme, sondern um die Frage, ob überhaupt eine Privatnutzung stattgefunden hat. Insoweit kann auch ein unvollständiges Fahrtenbuch geeignet sein, den Anscheinsbeweis zu erschüttern.

Hinweise: Das FG muss nun im weiteren Verfahrensverlauf das nicht ordnungsgemäße Fahrtenbuch würdigen und zudem prüfen, ob der Kläger über mindestens gleichwertige Privatfahrzeuge verfügte.

Ferner wird das FG die Unangemessenheit der Aufwendungen für den Lamborghini prüfen müssen. Kriterien für die Unangemessenheit sind insbesondere die Größe des Unternehmens, die Höhe des längerfristig erzielbaren Umsatzes und Gewinns, die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg und seine Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben. Außerdem kommt es darauf an, ob und inwieweit durch die Nutzung des Lamborghini die private Lebenssphäre des Klägers berührt wird. Der Kläger hatte im bisherigen Verfahren geltend gemacht, dass er den Lamborghini mit einer Werbefolie beklebt und gezielt für bestimmte Kundenbesuche eingesetzt habe.

3. Erhöhung der sog. Sachbezugswerte für Mahlzeiten

Die Finanzverwaltung hat die sog. Sachbezugswerte, die für verbilligt oder unentgeltlich an Arbeitnehmer abgegebene Mahlzeiten angesetzt werden, ab 1.1.2025 erhöht. Der Sachbezugswert ist maßgeblich für die Ermittlung des lohnsteuerpflichtigen Betrags, der sich aus der Differenz zwischen dem Sachbezugswert und dem vom Arbeitnehmer entrichteten Betrag ergibt.

Hintergrund: Sozialversicherungsrechtlich sowie steuerlich werden bei bestimmten Leistungen des Arbeitgebers sog. Sachbezugswerte als Wert der erbrachten Leistungen angesetzt, z.B. bei der Gestellung von Mahlzeiten oder bei einer vom Arbeitgeber überlassenen Unterkunft.

Neue Sachbezugswerte ab 2025: Die Finanzverwaltung erhöht die Sachbezugswerte für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer ab dem Jahr 2025 gewährt werden, wie folgt:

Wert eines Mittag- oder Abendessens: 4,40 € (bislang 4,13 €)

Wert eines Frühstücks: 2,30 € (bislang: 2,17 €)

Wert einer Vollverpflegung am Tag (Frühstück, Mittag- und Abendessen): 11,10 € (bislang 10,43 €).

4. Verlustverrechnungsbeschränkung für Darlehensverluste

Auch für Kapitalanleger bringt das Jahressteuergesetz 2024 (s. o. 1. Beitrag) eine Änderung mit sich, auf die wir Sie an dieser Stelle aufmerksam machen möchten. So wird die Verlustverrechnungsbeschränkung für Darlehensverluste und Verluste aus dem Verkauf wertloser Darlehensforderungen, die bislang 20.000 € betrug und dafür sorgte, dass derartige Verluste nur in Höhe von 20.000 € mit positiven Kapitaleinkünften jährlich verrechnet werden dürfen, aufgehoben.

Hinweis: Allerdings bleibt die allgemeine Verlustausgleichsbeschränkung für Verluste aus Kapitalvermögen erhalten, so dass diese auch künftig nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden können. Möglich ist also auch weiterhin nur ein Ausgleich mit positiven Kapitaleinkünften, nunmehr jedoch über den Betrag von 20.000 € jährlich hinaus.

5. Neuerungen durch das JStG 2024 und das SteFeG

Neben dem Jahressteuergesetz 2024 wurde Ende des Jahres auch das sog. Steuerfortentwicklungsgesetz (SteFeG) verabschiedet. Anbei eine Zusammenfassung der wichtigsten Neuregelungen, die für alle Steuerzahler relevant sind:

Nach der rückwirkenden Anhebung des Grundfreibetrags für 2024 um 180 € auf 11.784 € und der ebenfalls rückwirkenden Erhöhung des steuerlichen Kinderfreibetrags für 2024 um 114 € auf 3.306 € pro Elternteil Ende 2024 (s. hierzu unsere Mandanten-Information 1/2025) wurden nun auch für 2025 der Grundfreibetrag und der steuerliche Kinderfreibetrag angehoben: Der **Grundfreibetrag** steigt für 2025 um 312 € auf 12.096 €, der steuerliche **Kinderfreibetrag** wird für das Jahr 2025 um 30 € auf 3.336 € pro Elternteil angehoben. Zusammen mit dem Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (1.464 €) ergibt sich eine Anhebung des zur steuerlichen Freistellung des Kinderexistenzminimums dienenden Betrags auf insgesamt 4.800 € pro Elternteil beziehungsweise 9.600 € pro Kind.

Zum Ausgleich der **kalten Progression** werden mit Ausnahme des Eckwerts zur sog. Reichensteuer die Tarif-eckwerte im Umfang der maßgeblichen Inflationsrate für 2025 um 2,6 % nach rechts verschoben (2026: 2 %).

Das **Kindergeld** wird von bisher 250 € zum 1.1.2025 um 5 € auf 255 € pro Kind und Monat erhöht. Mit Wirkung zum 1.1.2026 ist eine Erhöhung um weitere 4 € pro Kind und Monat vorgesehen.

Kinderbetreuungskosten sind ab 2025 im Umfang von 80 % (bislang 2/3) als Sonderausgaben abziehbar, höchstens bis zum Betrag von 4.800 € (bislang 4.000 €).

Hinweis: Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen sind in diesem Zusammenhang nicht abziehbar.

Unterhaltsaufwendungen für unterhaltsberechtigte Personen werden ab 2025 nur noch dann als **außergewöhnliche Belastungen** anerkannt, wenn sie per Banküberweisung gezahlt und nicht in bar ausgezahlt werden.

Hinweis: Dies ist insbesondere für Steuerpflichtige problematisch, deren Angehörige sich in Staaten mit einem nicht funktionierenden oder sanktionsbehafteten Banksystem (z. B. Russland) aufhalten.

Auch für **Pflege- und Betreuungsleistungen** gilt ab 2025 die Voraussetzung, dass die Zahlungen auf das Bankkonto des Pflegers bzw. Betreuers erfolgen müssen.

Für **Photovoltaikanlagen**, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden, wird die für die Anwendung der Steuerbefreiung maximal zulässige Bruttoleistung auf 30 Kilowatt (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit für alle Gebäudearten vereinheitlicht. Bisher waren es bei Gebäuden mit mehreren Wohn-/Gewerbeeinheiten nur 15 Kilowatt (peak)/je Wohn- oder Gewerbeeinheit. Außerdem wird klar gestellt, dass es sich bei der Steuerbefreiung um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt. Wie bisher darf die Bruttoleistung insgesamt höchstens 100 Kilowatt (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft betragen.

Bonuszahlungen, die die **gesetzlichen Krankenkassen** für gesundheitsbewusstes Verhalten leisten, gelten ab 2025 dauerhaft bis zu 150 € pro versicherte Person und Beitragsjahr als nicht steuerbare Leistung der Krankenkasse. Übersteigen die Bonusleistungen der Krankenkasse den Betrag von 150 €, sind die Bonuszahlungen in Höhe des übersteigenden Betrags nicht als Beitragsrückerstattung zu qualifizieren, wenn der Steuerpflichtige dies nachweisen kann.

Bei der Erbschaftsteuer wird der sog. **Erbfallkosten-Pauschbetrag** von 10.300 € auf 15.000 € angehoben. Dadurch wird es in weniger Fällen erforderlich, erfallbedingte Kosten – wie z. B. Beerdigungskosten – einzeln nachzuweisen.

Die folgende Neuregelung geht auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur **Ermittlung des Grundsteuerwerts** im Rahmen der Grundsteuerreform zurück. Damals hatte der BFH entschieden, dass die Möglichkeit bestehen muss, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden Wert eines Grundstücks nachzuweisen (s. hierzu unsere Mandanten-Information 5/2024 (September/Oktober)). Nun wurde explizit gesetzlich geregelt, dass der niedrigere gemeine Wert anzusetzen ist, soweit dieser den Grundsteuerwert erheblich unterschreitet. Davon ist auszugehen, wenn der Grundsteuerwert den nachgewiesenen gemeinen Wert um mindestens 40 % übersteigt. Nachgewiesen kann der niedrigere gemeine Wert mit Hilfe eines Gutachtens oder anhand eines innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Feststellungszeitpunkt erzielten Kaufpreises.

6. Betriebsausgabenabzug bei steuerfreiem Betrieb einer Photovoltaikanlage

Der Betreiber einer Photovoltaikanlage, die seit dem Jahr 2022 steuerfrei betrieben wird, kann im Jahr 2022 noch nachträgliche Betriebsausgaben, die den Zeitraum bis einschließlich 2021 betreffen, geltend machen. Die ab 2022 geltende Steuerfreiheit führt nach aktueller Rechtsprechung nicht dazu, dass Betriebsausgaben, die den Zeitraum bis einschließlich 2021 betreffen, nicht mehr abziehbar sind.

Hintergrund: Gewinne aus dem Betrieb kleiner Photovoltaikanlagen mit einer Leistung von maximal 30 Kilowatt (peak) sind unter bestimmten Voraussetzungen seit dem 1.1.2022 steuerfrei (s. hierzu unsere Mandanten-Information 2/2023 (März/April)).

Sachverhalt: Der Antragsteller betrieb seit 2020 eine Photovoltaikanlage auf seinem Einfamilienhaus. Die Einnahmen aus dem Betrieb der Anlage waren in den Jahren 2020 und 2021 steuerpflichtig, jedoch seit dem Jahr 2022 aufgrund der gesetzlich neu eingeführten Steuerfreiheit steuerfrei. Der Antragsteller zahlte im Streitjahr 2022 Steuerberatungskosten für die auf die Photovoltaikanlage entfallende Beratung in den Jahren 2020 und 2021 sowie Umsatzsteuer für 2020 und 2021, die auf Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage in den Jahren 2020 und 2021 entfiel. Das Finanzamt erkannte weder die Steuerberatungskosten noch die Umsatzsteuernachzahlungen als Betriebsausgaben im Jahr 2022 an. Daraufhin beantragte der Antragsteller die Aussetzung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 2022.

Entscheidung: Das Finanzgericht Münster gab dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung statt: Sowohl die Umsatzsteuernachzahlungen als auch die Steuerberatungskosten waren durch den Betrieb der Photovoltaikanlage veranlasst und sind daher grundsätzlich Betriebsausgaben.

Die seit 2022 bestehende Steuerfreiheit für den Betrieb einer Photovoltaikanlage führt nicht dazu, dass im Jahr 2022 keine Betriebsausgaben mehr für Vorjahre geltend gemacht werden können. Zwar gibt es eine gesetzliche Regelung, nach der Ausgaben, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht abgezogen werden dürfen. Diese Regelung greift im Streitfall jedoch nicht, weil weder die Steuerberatungskosten noch die Umsatzsteuerzahlungen mit den steuerfreien Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage im Jahr 2022 im Zusammenhang stehen. Vielmehr stehen die Steuerberatungskosten und die Umsatzsteuerzahlungen mit den steuerpflichtigen Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage in den Jahren 2020 und 2021 im Zusammenhang.

Hinweise: In einem weiteren Verfahren hat das Finanzgericht Münster der Klage auf Abzug sog. nachlaufender Betriebsausgaben ebenfalls stattgegeben. Die Finanzverwaltung hat gegen das Urteil Revision eingelegt, die beim Bundesfinanzhof (BFH) unter dem Aktenzeichen X R 30/24 anhängig ist.

Das Finanzgericht Nürnberg hat dagegen in einem vergleichbaren Fall den Betriebsausgabenabzug versagt und dies damit begründet, dass seit dem Jahr 2022 ein Gewinnermittlungsverbot bestehe. Gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg ist ebenfalls Revision beim BFH eingelegt worden, so dass nun der BFH entscheiden muss, ob ein nachträglicher Betriebsausgabenabzug ab dem Jahr 2022 noch möglich ist.

Hätte der Antragsteller im Jahr 2022 noch nachträgliche Einnahmen für 2021 erhalten, wären diese nach dem Gesetz wohl steuerfrei. Dies ergibt sich allerdings aus der ausdrücklich ab 2022 angeordneten Steuerfreiheit, während es für nachträgliche Betriebsausgaben, die ab dem Jahr 2022 für Vorjahre gezahlt werden, an einer ausdrücklichen Regelung fehlt.

7. Nachweis von Krankheitskosten bei Einlösung eines E-Rezepts

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat sich zum Nachweis von Krankheitskosten bei der Einlösung eines sog. E-Rezepts geäußert. Der Nachweis ermöglicht die Berücksichtigung der Kosten als außergewöhnliche Belastungen.

Hintergrund: Außergewöhnliche Belastungen sind Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig entstehen. Typische Beispiele hierfür sind Krankheitskosten. Nach dem Gesetz muss der Steuerpflichtige den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall insbesondere durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel erbringen. Der Kauf von Medikamenten ist ebenfalls durch Belege nachzuweisen.

Wesentlicher Inhalt des aktuellen Schreibens:

Im Fall der Einlösung eines sog. E-Rezepts ist der Nachweis der Zwangsläufigkeit durch den Kassenbeleg der Apotheke bzw. durch die Rechnung der Online-Apotheke zu erbringen. Bei Privatversicherten ist der Nachweis alternativ durch den Kostenbeleg der Apotheke zu erbringen.

Der Kassenbeleg bzw. die Rechnung der Online-Apotheke muss folgende Angaben enthalten:

Name des Steuerpflichtigen,
Art der Leistung (z. B. Name des Arzneimittels),
den Betrag bzw. Zuzahlungsbetrag sowie die
Art des Rezeptes.

Hinweis: Grundsätzlich gilt das Schreiben ab dem Veranlagungszeitraum 2024. Jedoch beanstandet es die Finanzverwaltung für den Veranlagungszeitraum 2024 nicht, wenn sich aus dem Kassenbeleg noch nicht der Name des Steuerpflichtigen ergibt.

8. Kein Wechsel der Gewinnermittlungsart nach Abgabe der Bilanz

Ein Unternehmer, der nicht buchführungspflichtig ist, jedoch freiwillig bilanziert, kann nach Übermittlung der Bilanz an das Finanzamt nicht mehr zur Einnahmen-Überschussrechnung wechseln. Dieser Wechsel ist auch dann nicht gerechtfertigt, wenn sich aus der Einnahmen-Überschussrechnung ein niedrigerer Gewinn ergibt, mit dem ein steuerliches Mehrergebnis, das sich aufgrund einer Außenprüfung ergibt, kompensiert werden soll.

Hintergrund: Unternehmer, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind wie z. B. Freiberufler, können ihren Gewinn durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln anstatt durch eine Bilanz. Bei der Einnahmen-Überschussrechnung gilt das Zufluss- und Abflussprinzip, so dass Einnahmen im Zeitpunkt ihres Zuflusses als Betriebseinnahmen und Ausgaben im Zeitpunkt ihrer Bezahlung (Abfluss) als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Sachverhalt: Der Kläger war unternehmerisch tätig, jedoch nicht zur Buchführung und Bilanzierung verpflichtet. Er ermittelte seinen Gewinn bis einschließlich 2011 durch Einnahmen-Überschussrechnung. Ab dem Jahr 2012 bilanzierte er und gab nun Bilanzen beim Finanzamt ab. Er reichte für das Streitjahr 2016 beim Finanzamt eine Bilanz ein, aus der sich ein Gewinn in Höhe von ca. 20.000 € ergab. Das Finanzamt folgte der Bilanz; der Steuerbescheid für 2016 wurde bestandskräftig und stand auch nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Das Finanzamt führte im Jahr 2019 eine Außenprüfung durch und erhöhte den Gewinn für 2016 auf ca. 33.000 €. Der Kläger legte gegen den Änderungsbescheid Einspruch ein und reichte nunmehr eine Einnahmen-Überschussrechnung für 2016 ein, aus der sich ein Gewinn in Höhe von ca. 21.000 € ergab. Das Finanzamt hielt den Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmen-Überschussrechnung für unzulässig.

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

Der Kläger hatte grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung durch Bilanzierung und der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung, da er nicht buchführungspflichtig und deshalb nicht zur Bilanzierung verpflichtet war.

Dieses Wahlrecht hatte der Kläger mit der Einreichung der Bilanz für 2016 beim Finanzamt ausgeübt und sich damit für die Bilanzierung entschieden. Das Wahlrecht wird nämlich zugunsten der Bilanzierung ausgeübt, wenn der Unternehmer eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und nach Inventur eine Bilanz erstellt, die er als endgültig ansieht und deshalb beim Finanzamt einreicht.

Die so für 2016 getroffene Wahl **konnte der Kläger nicht mehr ändern**. Ein Wechsel der Gewinnermittlung für denselben Gewinnermittlungszeitraum, für den das Wahlrecht bereits ausgeübt worden ist (im Streitfall: 2016), ist nur dann möglich, wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse geändert haben und es einen **vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den Wechsel der Gewinnermittlung** gibt. Im Streitfall gab es jedoch keinen wirtschaftlichen Grund, da es dem Kläger lediglich darum ging, das Mehrergebnis aus der Außenprüfung zu kompensieren. Letztlich hat sich der Kläger über die **steuerlichen Folgen** des zugunsten der Bilanzierung ausgeübten Wahlrechts **geirrt**, weil sich nach der Bilanzierung ein höherer Gewinn ergab als nach der Einnahmen-Überschussrechnung.

Hinweise: Grundsätzlich können steuerliche Wahlrechte geändert werden, solange der Steuerbescheid verfahrensrechtlich noch offen ist. Dies gilt jedoch nicht für das Wahlrecht über die Art der Gewinnermittlung. Auf lange Sicht steht der Kläger durch die Bilanzierung dennoch nicht schlechter da als bei der Einnahmen-Überschussrechnung, weil der Gesamtgewinn, der für die gesamte Dauer des Unternehmens ermittelt wird, bei beiden Gewinnermittlungsarten identisch ist. Allerdings fällt der Gewinn in den einzelnen Jahren unterschiedlich aus, weil z. B. bei der Bilanzierung eine Forderung gewinnerhöhend aktiviert wird, während bei der Einnahmen-Überschussrechnung erst die Bezahlung der Forderung durch den Kunden den Gewinn erhöht. Wird die Gewinnermittlungsart in einem Folgejahr geändert, ist der Unternehmer an die neue Gewinnermittlungsart grundsätzlich für **drei Jahre gebunden**. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart kann zu einem Gewinn oder Verlust führen, weil eine Anpassung an die neue Gewinnermittlungsart erfolgen muss. So müssen z. B. bei einem Wechsel von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung Forderungen gewinnerhöhend und Verbindlichkeiten gewinnmindernd bilanziert werden. Ein sich hieraus ergebender Übergangsgewinn kann auf Antrag auf insgesamt drei Jahre verteilt werden. Hingegen kann ein Übergangsverlust nicht verteilt werden.

9. Schenkung von Gesellschaftsanteilen zwecks Unternehmensnachfolge

Übertragen die Gesellschafter einer GmbH, die Arbeitgeberin ist, unentgeltlich GmbH-Anteile **auf Arbeitnehmer**, die in der Geschäftsleitung tätig sind, damit diese ein Kind der Gesellschafter als neuen Geschäftsführer der GmbH im Rahmen der Unternehmensnachfolge unterstützen, führt dies nicht zu Arbeitslohn. Denn die Übertragung der Anteile ist dann **nicht durch das Arbeitsverhältnis veranlasst**.

Hintergrund: Zum Arbeitslohn gehören alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen.

Sachverhalt: Die Klägerin war in der Geschäftsleitung der X-GmbH als Arbeitnehmerin tätig. Gesellschafter der X-GmbH waren die Eheleute A und B. A vollendete im Jahr 2012 das 65. Lebensjahr. In einer Gesellschafterversammlung im Jahr 2013 beschlossen A und B, ihre GmbH-Anteile im Umfang von 74,61 % auf ihren Sohn S, der unternehmerisch noch nicht erfahren war, und im Umfang von jeweils ca. 5,08 % auf die Klägerin sowie auf weitere vier Mitglieder der Geschäftsleitung (insgesamt 25,39 %) unentgeltlich zum 1.1.2014 zu übertragen. Dies sollte dazu dienen, die Unternehmensnachfolge zu sichern; die Übertragung auf S erfolgte unter Nießbrauchsvorbehalt. Mit der Klägerin und den vier weiteren Mitgliedern der Geschäftsleitung vereinbarten A und B jeweils eine Rückfallklausel, nach der A und B die Rückübertragung der Anteile verlangen konnten, falls das Finanzamt die schenkungsteuerliche Begünstigung für die schenkweise Übertragung der GmbH-Anteile nicht gewähren würde. Das Finanzamt behandelte die Übertragung der GmbH-Anteile auf die Klägerin als lohnsteuerpflichtig und bewertete dies mit dem gemeinen Wert der Anteile.

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

Zwar kann Arbeitslohn auch durch einen Dritten wie A und B geleistet werden, die nicht Arbeitgeber der Klägerin waren. Die Übertragung der GmbH-Anteile auf die Klägerin führte jedoch nicht zu Arbeitslohn, weil sie **nicht maßgeblich durch das Arbeitsverhältnis veranlasst** war.

Entscheidendes Motiv für die Übertragung der GmbH-Anteile war die **Regelung der Unternehmensnachfolge**. Dies folgt aus dem Protokoll der Gesellschafterversammlung sowie aus der Rückfallklausel, die die Übertragung von der schenkungsteuerlichen Begünstigung der Übertragung der GmbH-Anteile abhängig machte. Durch die Übertragung von insgesamt 25,39 % auf die Klägerin und die vier weiteren Mitglieder der Geschäftsleitung erhielten diese eine Sperrminorität und konnten damit Einfluss auf die Unternehmensleitung durch S nehmen.

Hinweise: Gegen den Ansatz von Arbeitslohn sprach auch, dass der Wert der übertragenen GmbH-Anteile deutlich über dem Jahresgehalt der Klägerin lag. Außerdem wäre nicht nachvollziehbar gewesen, weshalb die fünf Mitglieder der Geschäftsleitung einen gleich hohen geldwerten Vorteil in Gestalt der GmbH-Anteile als Arbeitslohn hätten erhalten sollen, obwohl sie unterschiedlich lang bei der X-GmbH beschäftigt waren und unterschiedlich hohe Gehälter bezogen. Im Übrigen waren die Anteilsübertragungen nicht an den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses der Klägerin geknüpft.

Zu beachten ist, dass bei der Frage, ob ein geldwerter Vorteil durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist oder aber eine Schenkung vorliegt, die **konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen** sind. Arbeitslohn ist anzunehmen, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer bereits zu Beginn seiner Tätigkeit das Recht zum verbilligten Erwerb von Anteilen einräumt, falls der Arbeitnehmer bestimmte Ziele in einem festgelegten Zeitraum erreicht.

10. Leasing-Sonderzahlung bei beruflichen Fahrten eines Arbeitnehmers

Nutzt ein angestellter Außendienstmitarbeiter für seine Außendienstfahrten einen geleasteten Pkw, für den er eine **Leasing-Sonderzahlung geleistet** hat, ist die Leasing-Sonderzahlung für die Berechnung der Kilometerkosten auf die Dauer des Leasingvertrags zu verteilen. Gleiches gilt für andere Zahlungen des Arbeitnehmers, die sich auf den Leasingzeitraum erstrecken, z. B. Kosten für einen Satz Reifen.

Hintergrund: Fahrkosten des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte sind grundsätzlich nur mit der Entfernungspauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer (ab dem 21. Entfernungskilometer: 0,38 €) anzusetzen. Für **sonstige berufliche Fahrten** kann der Arbeitnehmer jedoch die tatsächlichen Kfz-Kosten absetzen, alternativ eine Pauschale nach dem Bundesreisekostengesetz von 0,30 € pro gefahrenen Kilometer.

Sachverhalt: Der Kläger war angestellter Außendienstmitarbeiter und nutzte für seine sonstigen beruflichen Fahrten zu den Kunden seines Arbeitgebers einen BMW, den er im Dezember 2018 für drei Jahre leaste. Noch im Dezember 2018 leistete er eine Leasing-Sonderzahlung in Höhe von 15.000 €; außerdem erwarb er noch einen weiteren Reifensatz. Bei der Ermittlung der tatsächlichen Kfz-Kosten für 2018 setzte er die Leasing-Sonderzahlung sowie die Kosten für die Reifen jeweils im vollen Umfang bei den Kfz-Kosten an und ermittelte auf diese Weise einen Kilometersatz von 0,93 €. Die im Dezember 2018 getätigten sonstigen beruflichen Fahrten bewertete er mit diesem Betrag, den das Finanzamt akzeptierte. Im Streitjahr 2019 wandte er ebenfalls den Kostenbetrag von 0,93 € pro gefahrenen Kilometer an. Das Finanzamt gewährte nun aber lediglich den Pauschal-satz von 0,30 € pro gefahrenen Kilometer.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) hielt den vom Kläger ermittelten Kostenbetrag von 0,93 € gleichfalls für falsch, verwies die Sache jedoch zur weiteren Aufklärung an das Finanzgericht (FG) zurück: Leistet ein Arbeitnehmer eine Leasing-Sonderzahlung für einen Pkw, den er für sonstige berufliche Fahrten nutzt, ist die Leasing-Sonderzahlung für Zwecke der Ermittlung der Kfz-Kosten für sonstige berufliche Fahrten **auf den Leasingzeitraum zu verteilen**. Bei einer dreijährigen Leasingdauer geht also ein Betrag von 5.000 € (1/3 von 15.000 €) in die Kfz-Kosten für 2019 ein.

Diese Verteilung von Kosten auf die Dauer des Leasingzeitraums ergibt sich aus einer sog. **wertenden Zuordnung**, die der BFH im Bereich der Einnahmen-Überschussrechnung vor Kurzem entwickelt hat und die nach dem aktuellen Urteil auch für Arbeitnehmer gilt.

Gleiches gilt für diejenigen Kosten für eine Sonderausstattung (wie einen weiteren Reifensatz), die sich ebenfalls auf den Leasing-Zeitraum erstrecken. Auch hier ist eine Verteilung der Kosten auf den Leasing-Zeitraum vorzunehmen.

Der für 2018 ermittelte Kostenbetrag pro Kilometer in Höhe von 0,93 € kann somit für 2019 nicht übernommen werden, weil im Jahr 2018 die Leasing-Sonderzahlung sowie die Kosten für die Sonderausstattung (Reifensatz) vollständig in die Kosten eingeflossen ist, anstatt nur mit 1/36 (für Dezember 2018) berücksichtigt zu werden.

Das Finanzgericht muss nun eine Berechnung für 2019 durchführen und darf dabei die Kosten für die Leasing-Sonderzahlung sowie für die Sonderausstattung nur anteilig berücksichtigen, um so den zutreffenden Kostenbetrag für 2019 zu ermitteln.

Hinweise: An sich gilt das sog. Abflussprinzip für Arbeitnehmer und solche Unternehmer, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln. Danach müsste die Leasing-Sonderzahlung sowie die Zahlung für die Sonderausstattung im Jahr 2018 angesetzt werden, weil der Kläger die Zahlungen im Dezember 2018 geleistet hat. Von diesem Grundsatz weicht der BFH seit Kurzem ab; vermutlich will er Gestaltungen verhindern, bei denen durch eine Leasing-Sonderzahlung ein hoher steuerlicher Abzug erreicht werden soll. **Mit dem aktuellen Urteil ändert der BFH seine Rechtsprechung auch in Bezug auf Arbeitnehmer.** Nach bisheriger Rechtsprechung wäre die im Dezember 2018 geleistete Leasing-Sonderzahlung in die Kfz-Kosten des Jahres 2018 eingegangen.

11. Zahlungen in die Instandhaltungsrücklage einer WEG

Einzahlungen des Eigentümers einer vermieteten Eigentumswohnung in die Instandhaltungsrücklage der Wohnungseigentümergeinschaft (WEG) sind erst dann als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, wenn und soweit die Instandhaltungsrücklage für Erhaltungsmaßnahmen verbraucht wird. Die Einzahlung wirkt sich damit noch nicht steuerlich aus.

Hintergrund: WEG sind verpflichtet, eine Instandhaltungsrücklage für künftige Erhaltungsmaßnahmen zu bilden; seit dem Jahr 2020 heißt diese Rücklage Erhaltungsrücklage. Außerdem sind WEG seit dem Jahr 2020 rechtsfähig, so dass die Instandhaltungsrücklage allein der WEG zusteht und nicht mehr anteilig dem jeweiligen Wohnungseigentümer.

Sachverhalt: Die Kläger vermieteten Eigentumswohnungen und zahlten im Streitjahr 2021 insgesamt ca. 1.300 € in die Instandhaltungsrücklagen der WEG ein; die Rücklagen wurden im Jahr 2021 nicht für Erhaltungsmaßnahmen verwendet. Die Kläger machten die Einzahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die hiergegen gerichtete Klage ab: Der Abzug von Zahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung setzt einen steuerlichen **Veranlassungszusammenhang** zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung voraus. Dieser Veranlassungszusammenhang entsteht **erst mit dem Verbrauch** der Instandhaltungsrücklage für Zwecke der Instandhaltung bzw. Erhaltung. Erst dann kann beurteilt werden, ob die von der WEG durchgeführte Maßnahme auch steuerlich als Erhaltungsmaßnahme zu beurteilen ist.

Zwar ist die Rücklage zweckgebunden und darf daher nur für Erhaltungsmaßnahmen, nicht aber für Herstellungsarbeiten verwendet werden. Steuerlich können Erhaltungsmaßnahmen jedoch unter bestimmten Voraussetzungen durchaus zu aktivieren sein, so dass sie nur über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden können, z. B. anschaffungsnahe Aufwendungen, die innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung getätigt werden und die (ohne Umsatzsteuer) 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Die im Jahr 2020 eingeführte Rechtsfähigkeit von WEG ändert hieran nichts. Zwar gehört die Instandhaltungsrücklage nunmehr zum Gemeinschaftsvermögen der WEG und nicht mehr anteilig deren Mitgliedern. Hierbei handelt es sich jedoch nur um eine zivilrechtliche Änderung, während im Einkommensteuerrecht eine **wirtschaftliche Betrachtungsweise** gilt. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise bleibt der Wohnungseigentümer am Bestand der Rücklage beteiligt und hat auch weiterhin einen Anspruch auf Bezahlung künftiger Erhaltungsaufwendungen aus den Mitteln der Rücklage.

Hinweise: Im Bereich der Vermietungseinkünfte ändert sich damit durch die Reform des Rechts der WEG nichts. Der BFH hält an seiner bisherigen Rechtsprechung fest und stellt auf den Verbrauch der Instandhaltungsrücklage ab und nicht auf die Einzahlung.

Im Bereich der Bilanzierung ist noch eine Revision beim BFH anhängig. In diesem Verfahren geht es um den Erwerb einer Eigentumswohnung, die dem Betriebsvermögen des bilanzierenden Unternehmers zuzuordnen ist, und damit um die Frage, ob der auf die Instandhaltungsrücklage entfallende Anteil des Kaufpreises als Wirtschaftsgut zu aktivieren oder sofort abziehbar ist. Sollte es auch im Bilanzierungsbereich bei der bisherigen Rechtsprechung bleiben, müsste der auf die Instandhaltungsrücklage entfallende Anteil des Kaufpreises als Wirtschaftsgut (Forderung) aktiviert werden.

Im Bereich der Grunderwerbsteuer geht der BFH aufgrund der Reform des Rechts der WEG davon aus, dass die Instandhaltungsrücklage nur noch der WEG zusteht. Der Kaufpreis entfällt damit vollständig auf den Erwerb der Eigentumswohnung und bildet damit auch die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Bei der Grunderwerbsteuer gilt also eine rein zivilrechtliche Betrachtungsweise, während bei der Einkommensteuer eine wirtschaftliche Betrachtungsweise greift.

12. Solidaritätszuschlag (noch) verfassungsgemäß

Das Bundesverfassungsgericht hat eine Verfassungsbeschwerde gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 zurückgewiesen. Nach Auffassung der Richter ist die Erhebung des Solidaritätszuschlags (im Folgenden SolZ) noch verfassungsgemäß.

Hintergrund: Der SolZ wurde zunächst vom 1.7.1991 bis zum 30.6.1992 und wird seit dem 1.1.1995 zur Finanzierung der mit der deutschen Einheit verbundenen Kosten als sog. Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben. Bei der Einkommensteuer gilt für die Erhebung des SolZ eine Freigrenze. Diese Freigrenze wurde ab dem Jahr 2021 deutlich angehoben, sodass ein Großteil der Einkommensteuerpflichtigen nicht mehr mit dem SolZ belastet wird.

Sachverhalt: Die Beschwerdeführer des Verfahrens verfolgen das Ziel der vollständigen Abschaffung des SolZ mit Wirkung zum 1.1.2020. Sie sind der Auffassung, dass die Weitererhebung des ursprünglich mit den Kosten der Wiedervereinigung begründeten SolZ mit dem Auslaufen des sog. Solidarpakts II am 31.12.2019 verfassungswidrig geworden ist. Darüber hinaus verstoße der SolZ gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, da er bei der Einkommensteuer nur noch zulasten von Besserverdienern erhoben wird.

Entscheidung: Die Richter des BVerfG wiesen die Verfassungsbeschwerde zurück:
Der zum 1.1.1995 eingeführte SolZ stellt eine **Ergänzungsabgabe** im Sinne des Grundgesetzes dar. Eine solche Ergänzungsabgabe setzt einen **aufgabenbezogenen finanziellen Mehrbedarf** des Bundes voraus, der durch den Gesetzgeber allerdings nur in seinen Grundzügen zu umreißen ist. Im Fall des SolZ ist dies der wiedervereinigungsbedingte finanzielle Mehrbedarf des Bundes.

Ein evidenter Wegfall des Mehrbedarfs begründet eine Verpflichtung des Gesetzgebers, die Abgabe aufzuheben oder ihre Voraussetzungen anzupassen. Insoweit trifft den Bundesgesetzgeber – bei einer länger andauernden Erhebung einer Ergänzungsabgabe – eine Beobachtungsobliegenheit.

Ein offensichtlicher Wegfall des auf den Beitritt der damals neuen Länder zurückzuführenden Mehrbedarfs des Bundes kann auch heute (noch) nicht festgestellt werden. Eine Verpflichtung des Gesetzgebers zur Aufhebung des SolZ ab dem Veranlagungszeitraum 2020 bestand und besteht demnach nicht.

Hinweis: Aus der Entscheidung folgt nicht, dass der SolZ unbegrenzt weiter erhoben werden darf. Sollte der wiedervereinigungsbedingte finanzielle Mehrbedarf des Bundes evident entfallen sein, muss der SolZ als Ergänzungsabgabe abgeschafft werden. Wann dies der Fall sein wird, ist offen.

Braunschweig, den 30. Mai 2025

Christina Dietze
Bernd Wrede
Till-N. Hupe