

## Steuer & Bilanz aktuell - April 2022

### Inhalt

#### Editorial

<b>Für alle Steuerpflichtigen</b>	<b>2</b>
Entwurf für Viertes Corona-Steuerhilfegesetz	2
Bedarfsabfindung für den Scheidungsfall	3
<b>Für Unternehmer und Freiberufler</b>	<b>4</b>
Freiberufliche Tätigkeit von Ärzten	4
Kleinunternehmerregelung im Jahr der Neugründung	5
Verzicht auf Umsatzsteuerbefreiung beim Grundstückskauf	5
Umsatzsteuer bei vereinbarter Ratenzahlung	6
<b>Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer</b>	<b>7</b>
Aktuelle Änderungen bei der Lohnabrechnung	7
Hinzuverdienstgrenzen für Frührentner	9
Erste Tätigkeitsstätte des Leiharbeitnehmers	9
<b>Für Bezieher von Kapitaleinkünften</b>	<b>10</b>
Verlustverrechnungsbeschränkung bei Aktienveräußerung	10
<b>Für Hauseigentümer</b>	<b>10</b>
Übertragung von Immobilienvermögen	10
Vermietungseinkünfte im Fall eines Nutzungsrechts	12
<b>Für Kapitalgesellschaften</b>	<b>13</b>
Verdeckte Gewinnausschüttung: Zinsen auf Konzerndarlehen	13
Zeitwertkonto beim Gesellschafter-Geschäftsführer	14
<b>Termine für Steuerzahlungen</b>	<b>16</b>
Termine für April und Mai	16

### Editorial



Liebe Leserinnen und Leser,

bewegende Zeiten liegen hinter uns – bewegende Zeiten liegen vor uns. Das SARS-CoV-2 hat sich weiter abgeschwächt und zusammen mit einem ausreichenden Impfschutz werden wir mit dem Virus leben lernen müssen. Die Schutzmaßnahmen wurden nunmehr weitgehend aufgehoben, sodass nun wieder jeder selbst verantwortlich ist, auf die eigene Gesundheit Acht zu geben. Mit dem vierten Corona-Steuerhilfegesetz sollen viele bestehende Regelungen verlängert werden. Schauen Sie sich gerne einmal an, ob Sie davon profitieren können.

Die nächste gesellschaftliche Herausforderung findet ihren Ursprung direkt vor den Toren der EU. Der Konflikt in der Ukraine wird uns in vieler Hinsicht fordern. Menschen brauchen eine neue Unterkunft in einer sicheren Stadt, Rohstoffe aus der Ukraine und Russland müssen eventuell substituiert werden. Die Preise für Energie und Lebensmittel steigen, sodass sich unsere Bevölkerung zeitnah Gedanken machen muss, wie man die Zukunft gemeinsam gestalten kann. Im Schatten dieser Ereignisse wünsche ich Ihnen mit der Lektüre unserer Mandanteninformation ein wenig Ablenkung vom Alltag und verbleibe

mit vielen Grüßen

Torge Jander

## Für alle Steuerpflichtigen

Arbeitnehmer in bestimmten Einrichtungen (Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen) können eine Corona-Prämie in Höhe von 3.000 EUR erhalten. Dies gilt für zusätzlich zum Arbeitslohn geleistete Zahlungen zwischen dem 18.11.2021 und dem 31.12.2022.

Die Aufstockung für Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld bis auf 80 % wird verlängert bis Ende Juni 2022.

Die Home-Office-Pauschale wird bis zum 31.12.2022 verlängert.

Die degressive Abschreibung auf bewegliches Anlagevermögen wird bis zum 31.12.2022 verlängert.

## Für alle Steuerpflichtigen

### Entwurf für Viertes Corona-Steuerhilfegesetz

Das Bundeskabinett hat am 16.2.2022 den Entwurf des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes vorgelegt. Dieser geht nun in das Gesetzgebungsverfahren. Vorsehen sind folgende Entlastungen:

– Nach wie vor besteht die Möglichkeit zur Auszahlung einer steuerfreien „Corona-Prämie“. So sind in der Zeit vom 1.3.2020 bis zum 31.3.2022 gewährte Beihilfen und Unterstützungen in Form von Zuschüssen und Sachbezügen, welche vom Arbeitgeber auf Grund der Corona-Krise an seine Arbeitnehmer geleistet werden, bis zu einem Betrag von 1 500 € steuerfrei. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Der Betrag von 1 500 € kann insgesamt nur einmal innerhalb dieses Zeitraums in Anspruch genommen werden, die Auszahlung ist aber in mehreren Teilbeträgen möglich.

Nun wird ergänzend eine Steuerfreiheit für vom Arbeitgeber auf Grund bundes- oder landesrechtlicher Regelungen gewährte Sonderleistungen zur Anerkennung besonderer Leistungen während der Corona-Krise in bestimmten Einrichtungen eingeführt. Begünstigt sind Arbeitnehmer **insbesondere in Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen und Pflegediensten**. Insoweit können **Prämien bis zu einem Betrag von 3.000 € steuerfrei** bleiben. Dies gilt für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 18.11.2021 bis zum 31.12.2022 geleistete Zahlungen. Die Steuerbefreiung gilt entsprechend für Personen, die an den betroffenen Einrichtungen im Rahmen einer Arbeitnehmerüberlassung oder im Rahmen eines Werk- oder Dienstleistungsvertrags eingesetzt sind.

– Die Steuerbefreiung für **Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld** zur Aufstockung bis auf 80 % des Soll-Entgelts soll um drei Monate bis Ende Juni 2022 verlängert werden.

– Die bestehende Regelung zur **Home-Office-Pauschale** soll um ein Jahr bis zum 31.12.2022 verlängert werden. Insoweit bietet es sich an, bereits beginnend für Januar 2022 eine formlose Aufstellung der Tage zu erstellen, an denen die Tätigkeit ausschließlich im Home-Office ausgeübt wird. Die Pauschale beträgt für jeden Kalendertag 5 €, höchstens 600 € im Jahr.

– Die befristete Wiedereinführung der **degressiven Abschreibung** für die Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist nach derzeitigem Gesetzesstand nur möglich gewesen für Wirtschaftsgüter, die bis zum 31.12.2021 angeschafft oder hergestellt worden sind. Diese Regelung soll nun um ein Jahr verlängert werden, also für Anschaffungen/Herstellungen bis zum 31.12.2022 gelten.

**Hinweis:** Nach dem Koalitionsvertrag sollen Investitionen für Klimaschutz und in digitale Wirtschaftsgüter in den Jahren 2022 und 2023 durch eine „Investitionsprämie“ gefördert werden. Gesprochen wird auch von einer „Superabschreibung“. Dieses Vorhaben wird nach derzeitigem Stand nicht Inhalt des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes sein, sondern soll in einem separaten Gesetzgebungsverfahren umgesetzt werden. Insoweit bleibt auch die genaue Ausgestaltung noch offen. Nach wie vor besteht allerdings die Möglichkeit –

auf Grund der Anweisung der FinVerw – bei bestimmter EDV-Hard- und Software die Nutzungsdauer mit einem Jahr anzusetzen und damit eine „Sofortabschreibung“ zu bewirken, also die Anschaffungskosten unmittelbar steuermindernd geltend zu machen.

– Die Möglichkeit, steuerliche Verluste mit Gewinnen früherer Jahre zu verrechnen und damit unmittelbar steuerlich geltend zu machen (sog. **Verlustrücktrag**) wird erweitert. Die aktuell schon geltenden, erhöhten Werte für den Verlustrücktrag von 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € bei Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer sollen auch für Verluste in 2022 und in 2023 Bestand haben. Der Verlustrücktrag wird darüber hinaus ab 2022 dauerhaft auf zwei Jahre ausgeweitet und erfolgt in die unmittelbar vorangegangenen beiden Jahre. Das heißt, Verluste des Jahres 2022 können sowohl in das Jahr 2021 als auch in das Jahr 2020 zurückgetragen werden. Damit werden die steuerlichen Entlastungen bei kurzfristigen Verlustphasen deutlich ausgedehnt. Für im Jahr 2021 entstandene Verluste soll es aber bei dem einjährigen Verlustrücktrag, also nur in das Jahr 2020, verbleiben.

Die Erweiterung des Verlustrücktrags soll gleichermaßen für die Körperschaftsteuer gelten, sie kommen also auch Kapitalgesellschaften wie der GmbH zu Gute.

**Hinweis:** Generell entfaltet der Verlustrücktrag nur und insoweit steuerliche Wirkung, als in dem Rücktragsjahr ausreichende positive steuerliche Einkünfte erwirtschaftet worden sind. Dies muss individuell geprüft werden.

– Die **Frist zur Abgabe der Steuererklärungen** soll erneut verlängert werden. Vorgesehen sind folgende Abgabefristen:

Steuerjahr	beratene Stpfl.	nicht beratene Stpfl.
2020	31.8.2022 (statt: 31.5.2022)	31.10.2021
2021	30.6.2023 (statt: 28.2.2023)	30.9.2022 (statt: 31.7.2022)
2022	30.4.2024 (statt: 29.2.2024)	31.8.2023 (statt: 31.7.2023)

(Erweiterte Fristen gelten bei Land- und Forstwirten.)

Entsprechend werden auch die Fristen angepasst, innerhalb derer eine nachträgliche **Anpassung der Vorauszahlungen** erfolgen kann. Damit bleibt länger Zeit, um die Vorauszahlungen auf Antrag des Stpfl. an geringere Einkünfte anzupassen oder auch zur Vermeidung hoher Nachzahlungen Vorauszahlungen zu erhöhen.

**Hinweis:** Zu beachten ist, dass es im weiteren Gesetzgebungsverfahren noch zu Änderungen kommen kann.

## Bedarfsabfindung für den Scheidungsfall

Im Streit stand die Frage zur Entscheidung, ob eine mit der Eheschließung vereinbarte Zahlung für den Fall der späteren Ehescheidung, die aber erst zum Zeitpunkt der Ehescheidung zu leisten ist („**Bedarfsabfindung**“), der Schenkungsteuer unterliegt. Das Finanzamt sah insoweit eine freigebige Zuwendung und erhob Schenkungsteuer. Dem widersprach der BFH mit Urteil vom 1.9.2021 (Az. II R 40/19).

Der steuerliche Verlustrücktrag gilt auch für Verluste in 2022 und 2023. Der Rücktrag wird ab 2022 auf zwei Jahre ausgeweitet.

Die Frist zur Abgabe der Steuererklärungen für 2020 bis 2022 soll erneut verlängert werden.

**Für alle Steuerpflichtigen**

Sachverhalt:

Mit Eheschließung wurde im Ehevertrag die Gütertrennung vereinbart. Dem Ehepartner soll im Falle einer Scheidung ein indexierter Zahlungsanspruch eingeräumt werden.

Fraglich war, ob die Leistung im Scheidungsfall der Schenkungsteuer unterliegt.

Der BFH hat das abgelehnt.

Bei einer sog. Bedarfsabfindung werden verschiedene Leistungen des Ehepartners abgegolten. Es handele sich nicht um eine freigebige Zuwendung.

Für Ärzte

Im Streitfall schloss die Stpfl. anlässlich ihrer Eheschließung mit ihrem früheren Ehemann in 1998 einen notariell beurkundeten Ehevertrag, in dem u.a. der gesetzliche Versorgungsausgleich zugunsten einer Kapitalversicherung mit Rentenwahlrecht ausgeschlossen und der nacheheliche Unterhalt begrenzt wurde. Es wurde der Güterstand der Gütertrennung vereinbart. Der Stpfl. wurde ein indexierter Zahlungsanspruch „im Falle der Scheidung“ eingeräumt. Dieser Zahlungsanspruch sollte bei einem Bestand der Ehe von 15 vollen Jahren x DM betragen; bei der Ehescheidung vor Ablauf dieser Frist sollte sich der Betrag „pro rata temporis“ vermindern. Die in 1998 geschlossene Ehe wurde in 2014 geschieden. Der Ehemann zahlte an die Stpfl. in Vollzug der getroffenen Vereinbarung in 2014 einen Betrag von x EUR.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die Leistung nicht den Besteuerungstatbestand einer freigebigen Zuwendung erfüllt und damit **nicht der Schenkungsteuer unterliegt**. In der bisherigen Rechtsprechung ist geklärt, dass die Zahlung einer „Pauschalabfindung“ unter Preisgabe eines (möglicherweise) künftig entstehenden Zugewinnausgleichsanspruchs vor Eingehung der Ehe als freigebige Zuwendung der Schenkungsteuer unterliegt. Vor Beginn der Ehe ist ungewiss, ob und wann die Ehe wieder geschieden oder die Zugewinnsgemeinschaft aus anderen Gründen beendet wird. Bis zur Entstehung des Anspruchs auf Zugewinnausgleich können sich zudem noch gravierende Veränderungen ergeben. Die Zugewinnausgleichsforderung kann in der Person des Zuwendungsempfängers entweder überhaupt nicht oder nicht in der im Zeitpunkt der Zuwendung erwarteten Höhe entstehen oder der Zuwendungsempfänger umgekehrt sogar selbst Schuldner einer Zugewinnausgleichsforderung werden.

Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die zukünftigen Eheleute die Rechtsfolgen ihrer Eheschließung – abweichend von den gesetzlichen Leitbildern – umfassend individuell regeln und für den Fall der Beendigung der Ehe, z.B. durch Scheidung, Zahlungen eines Ehepartners an den anderen in einer bestimmten Höhe vorsehen, die erst zu diesem Zeitpunkt zu leisten sind („Bedarfsabfindung“). Bei einer „Bedarfsabfindung“ geht der zahlungsverpflichtete Ehegatte davon aus, dass die Ehe zumindest für eine gewisse Zeit Bestand hat und während dieser Ehezeit verschiedene „Leistungen“ des anderen Ehegatten, wie bspw. Kindererziehung, erbracht werden, die durch die vereinbarte Zahlung pauschal abgegolten werden sollen. Der Tatbestand der Schenkung scheidet zudem auch am fehlenden subjektiven Willen zur Freigebigkeit. Der Vertrag mit der Stpfl. einschließlich der Abfindungszahlung diene aus Sicht des Ehemannes dazu, das eigene Vermögen vor unwägbareren finanziellen Verpflichtungen infolge einer Scheidung zu schützen. Der Vermögenshingabe stand somit eine Gegenleistung gegenüber.

**Hinweis:** Dies zeigt Möglichkeiten auf, wie derartige ehevertragliche Regelungen steuerbegünstigt getroffen werden können. Allerdings sind stets die individuellen Vereinbarungen sorgfältig zu prüfen bzw. auszugestalten. Insofern ist stets fachlicher Rat einzuholen.

## Für Unternehmer und Freiberufler

### Freiberufliche Tätigkeit von Ärzten

Ärzte können digitale Impfbzertifikate auch dann ausstellen, wenn die Impfung zuvor an anderer Stelle, so bspw. in einem Impfzentrum, erfolgte. Fraglich ist, ob grds. die Ausstellung von digitalen Impfbzertifikaten über eine vorgenommene CO-

VID-19-Schutzimpfung durch Ärzte zu gewerblichen Einkünften oder bei Gemeinschaftspraxen zu einer gewerblichen Infektion, also zur Gewerblichkeit der gesamten Tätigkeit führt. Hierzu hat die FinVerw mit Schreiben der Oberfinanzdirektion Frankfurt/M v. 26.10.2021 (Az. S 2245 A-018-St 214) die bundeseinheitlich abgestimmte Auffassung bekannt gegeben. Danach gilt:

– Das **Ausstellen von Impfbzertifikaten** durch Ärzte stellt keine gewerbliche Tätigkeit i.S.v. § 15 EStG dar. Das Ausstellen von digitalen Impfbzertifikaten ist lediglich eine (andere) Dokumentationsform (anstelle der/ergänzend zur bisherigen Dokumentation im „gelben“ Impfbpass) über durchgeführte COVID-19-Impfungen. Sie ist untrennbar mit der eigentlichen Impfung verbunden, die eine originäre ärztliche Tätigkeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstellt. Dies gilt auch dann, wenn die Impfung durch eine andere Praxis oder Stelle (z.B. Impfbzentrum) vorgenommen wurde.

– Die **Durchführung von Corona-Tests** durch Ärzte (sowohl PCR- als auch Antigen-Tests) ist ebenfalls nicht als gewerbliche Tätigkeit i.S.v. § 15 EStG einzuordnen. Dies gilt unabhängig von der jeweiligen medizinischen Fachrichtung der Ärzte. Unschädlich ist auch die Mithilfe anderer Personen (z.B. Arzthelferin/Arzthelfer) bei der Durchführung der Tests, wenn der Arzt weiterhin auch bei der Durchführung von Corona-Tests leitend und eigenverantwortlich tätig ist.

**Hinweis:** Als gewerblich ist die Durchführung von Corona-Tests aber dann einzustufen, wenn der Arzt bei der Durchführung **nicht mehr leitend und eigenverantwortlich** tätig wird. Insoweit können Fälle problematisch sein, bei denen in sehr großer Zahl Tests durchgeführt werden. Im Zweifel sollte jedes Testergebnis von dem leitenden Arzt bestätigt werden.

## Kleinunternehmerregelung im Jahr der Neugründung

Die Kleinunternehmerregelung erlaubt es, auf die Erhebung der Umsatzsteuer zu verzichten. Dann dürfen aber auch keine Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgestellt werden und es besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug aus von anderen Unternehmern bezogenen Waren oder sonstigen Leistungen. Bei bestehenden Unternehmen ist Voraussetzung, dass der Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 22 000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Nach der Entscheidung des BFH vom 21.4.2021 (Az. XI R 12/19) ist im Kalenderjahr, in dem der Unternehmer sein Unternehmen beginnt, die Umsatzgrenze für das vorangegangene Kalenderjahr – also 22 000 € und nicht etwa 50 000 € – maßgeblich für die Prüfung, ob die Kleinunternehmerregelung angewendet werden kann.

**Hinweis:** Wird die Tätigkeit nur in einem Teil des Gründungsjahres ausgeübt, muss der in diesem Zeitraum erzielte Umsatz auf einen Jahresumsatz hochgerechnet werden.

## Verzicht auf Umsatzsteuerbefreiung beim Grundstückskauf

Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, sind von der Umsatzsteuer befreit. Wird der Verkauf hingegen von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen vorgenommen, so kann auf die Steuerbefreiung verzichtet werden. Dafür bedarf es in dem Grundstückskaufver-

Die Ausstellung von Impfbzertifikaten sowie die Durchführung von Corona-Tests sind keine Tätigkeiten, die für Ärzte zu gewerblichen Einkünften führen.

## Für kleine Unternehmen

Kleinunternehmen sind von der Umsatzsteuerpflicht befreit, wenn ihre Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 EUR und im laufenden Jahr voraussichtlich 50.000 EUR nicht übersteigen.

Im Falle der Neugründung ist für das laufende Erstjahr die Grenze von 22.000 EUR maßgeblich.

## Für umsatzsteuerpflichtige Unternehmer

**Streitfall:**

Es wurde ein Grundstück gekauft und dabei die Option zur Umsatzsteuer erklärt. Dadurch konnte der Erwerber die Vorsteuer aus den Erwerbskosten ziehen. Kurze Zeit später wurde das Grundstück ohne Umsatzsteuer wieder verkauft.

Der ursprüngliche Kaufvertrag wurde hinsichtlich der Umsatzsteueroption wieder rückgängig gemacht. Die Finanzverwaltung hielt die Änderung für unwirksam.

Der BFH widersprach. Der Widerruf ist gesetzkonform.

**Für umsatzsteuerpflichtige Unternehmer und Freiberufler**

Die Umsatzsteuer auf eine Leistung entsteht im Zeitpunkt der Leistungserbringung auf das Gesamtentgelt. Das gilt lt. Europäischem Gerichtshof auch dann, wenn die Zahlung in Raten erfolgt.

Das gilt nur dann nicht, wenn die Zahlung einer Rate von einer erst dann eintretenden Bedingung abhängt.

trag einer entsprechenden Erklärung (Option zur Umsatzsteuer).

Mit der Option ist auch der Vorsteuerabzug eröffnet, so nicht nur aus Kosten des Erwerbs (Notar usw.), sondern insbesondere aus einer späteren Sanierung des erworbenen Gebäudes, soweit später eine steuerpflichtige Vermietung oder Veräußerung erfolgen soll. So war die Verwendungsabsicht auch in dem Streitfall, über den der BFH zu entscheiden hatte. Jedoch kam es anders. Das Grundstück wurde letztlich wieder verkauft, ohne dass eine Sanierung des Gebäudes erfolgte und auf die Steuerbefreiung beim Weiterverkauf nicht verzichtet wurde. Mit notariellem Änderungsvertrag wurde der Verzicht auf die Steuerbefreiung im Vertrag über den Erwerb des Grundstücks rückgängig gemacht. Eine Berichtigung der Vorsteuern aus dem Grundstückserwerb hat die Stpfl. nicht vorgenommen. Das Finanzamt vertrat nun die Auffassung, die Rückgängigmachung sei unwirksam.

Dem widersprach der BFH mit Urteil vom 2.7.2021 (Az. XI R 22/19). Das Gericht entschied, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung widerrufen werden kann, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder noch änderbar ist. Die gesetzliche Regelung zur Option zur Umsatzsteuer enthält keine Regelung zum Widerruf, so dass der Widerruf nach Auffassung des BFH nicht in dem der Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariellen Vertrag erfolgen muss.

**Hinweis:** Die Ausübung der Option zum Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Grundstücksübertragungen bedarf nach der gesetzlichen Regelung einer Erklärung, die nur in dem notariellen Grundstücksübertragungsvertrag erfolgen kann. Eine nachträgliche Ausübung – auch in einem notariell beurkundeten Vertrag – erfüllt diese Voraussetzung nicht. Der BFH verdeutlicht nun, dass der Erwerber des Grundstücks vergleichsweise unkompliziert die Option zum Verzicht auf die Steuerbefreiung wieder rückgängig machen kann.

## Umsatzsteuer bei vereinbarter Ratenzahlung

Die Umsatzsteuer ist **grds. im Zeitpunkt der Erbringung der Leistung** von dem Unternehmer an den Fiskus zu entrichten. Dies gilt auch dann, wenn das vereinbarte Entgelt für eine erbrachte umsatzsteuerpflichtige Leistung erst zu einem späteren Zeitpunkt oder vereinbarungsgemäß in (auch mehrjährigen) Raten zu entrichten ist. Letzteres hat der Europäische Gerichtshof mit der Entscheidung vom 28.10.2021 (Rechtssache C-324/20) klargestellt. Im Streitfall hatte die Stpfl. im Jahr 2012 einen Grundstückskaufvertrag gegen eine Einmalvergütung von 1 Mio. € zzgl. USt vermittelt, jedoch war der Betrag vereinbarungsgemäß in fünf Jahresraten zzgl. anteiliger USt zu entrichten. Der Europäische Gerichtshof hat entschieden, dass die Umsatzsteuerschuld aus dem Gesamtentgelt im Zeitpunkt der Erbringung der Vermittlungsleistung entsteht.

Insoweit wurde vermehrt in der Fachliteratur eine andere Meinung vertreten, die sich auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofs v. 29.11.2018 (Rechtssache C-548/17) stützte. In diesem Fall hatte das Gericht eine Entstehung der Umsatzsteuer erst bei Entrichtung der einzelnen Raten des Leistungsentgelts gesehen. Dieser Fall war aber von der Besonderheit getragen, dass die späteren Entgeltraten nur fällig wurden, wenn **zu diesem Zeitpunkt eine Bedingung erfüllt** wurde (im Urteilsfall ging es um die Vermittlung eines Profi-Fußballspielers und die Raten der Vermittlungsgebühr waren nur dann fällig, wenn die Tätigkeit des vermittelten Berufsfußballspielers sich auch tatsächlich bei dem Verein fortsetzte). Ist die Leistung erbracht und sind die erst später fällig werdenden Entgeltzahlungen nicht



mehr von der Erfüllung einer Bedingung abhängig, ist dagegen ein Besteuerungsaufschub nicht gerechtfertigt. Im Ergebnis bleibt es dabei, dass in diesen Fällen der Unternehmer die an das Finanzamt zu entrichtende Umsatzsteuer vorfinanzieren muss.

**Hinweis:** Anders sind allerdings Fälle zu beurteilen, in denen der Leistungsempfänger ein fällig werdendes Entgelt nicht bezahlt und zweifelhaft ist, ob er es bezahlen will. In diesen Fällen ist eine Entgeltminderung zu prüfen, welche eine entsprechende Minderung der Umsatzsteuer nach sich zieht.

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### Aktuelle Änderungen bei der Lohnabrechnung

Bei den Entgeltabrechnungen sind aktuelle Entwicklungen zu berücksichtigen, welche insbesondere auf der Beratung der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung im November 2021 beruhen:

– **Zusätzlichkeitserfordernis:** Gutscheine und Geldkarten dürfen nur dann als Sachbezug im Rahmen der Freigrenze von 50,00 € pro Monat steuerfrei abgerechnet werden, wenn sie „zusätzlich“ zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Die seit dem Jahr 2020 steuergesetzlich definierten Kriterien des Merkmals „zusätzlich“ werden ab 2022 auch auf die Sozialversicherung übertragen. Allerdings wird darauf hingewiesen, dass die steuerliche Einstufung nicht bindend ist, so „zum Beispiel auf Grund einer fragwürdigen oder offensichtlich fehlerhaften Anrufungsauskunft“ – so die Ausführungen der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung.

– **Auslaufen der Übergangsregelung bei Gutscheinen:** Die Abgrenzung zwischen Bar- und Sachlohn wurde steuerlich neu definiert. Unter Sachlohn (und damit unter die monatliche 50 €-Freigrenze fallend) werden nur noch Gutscheine und Geldkarten gefasst, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und die Kriterien des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes (ZAG) erfüllen. Insoweit gewährte die FinVerw eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2021, die auch für das Beitragsrecht galt. Ab dem 1.1.2022 ist diese Übergangsregelung nicht mehr anwendbar. Gutscheine und Geldkarten müssen, um steuer- und beitragsfrei belassen werden zu dürfen, nunmehr das Zusätzlichkeitserfordernis (siehe vorstehend) und die Voraussetzungen des ZAG erfüllen. Ansonsten besteht Steuer- und Beitragspflicht, und zwar auch dann, wenn die Freigrenze von 50,00 € pro Monat nicht überschritten wird.

– **Beschäftigte Altersrentner:** Bezieher einer Altersrente sind in der Arbeitslosenversicherung erst dann versicherungsfrei, wenn sie unabhängig von einem tatsächlichen Rentenbezug die rentenrechtliche Regelaltersgrenze erreicht haben. Trotz bestehender Arbeitslosenversicherungsfreiheit hat der Arbeitgeber seinen Beitragsanteil zu entrichten. Die Pflicht zur Zahlung des Arbeitgeberanteils war für die Jahre 2017 bis 2021 ausgesetzt. Diese Sonderregelung ist nun ausgelaufen, so dass die Beitragspflicht des Arbeitgebers seit dem 1.1.2022 wieder besteht. Dies gilt auch für bestehende Arbeitsverhältnisse.

**Hinweis:** Bezieher einer vollen Erwerbsminderungsrente sind arbeitslosenversicherungsfrei und in diesem Fall zahlt auch der Arbeitgeber keine Beiträge.

### Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Gutscheine und Geldkarten sind als Sachbezug bis 50 EUR im Monat steuerfrei, wenn sie zusätzlich zum Arbeitslohn gewährt werden. Das gilt seit 2022 auch für die Sozialversicherung.

Ab 1.1.2022 müssen Geldkarten und Gutscheine zwingend die Kriterien des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes erfüllen, um als Sachlohn zu gelten.

Der Arbeitgeberanteil zur Arbeitslosenversicherung für einen beschäftigten Altersrentner ist ab 1.1.2022 wieder zu entrichten.

Der Arbeitgeberzuschuss zur betrieblichen Altersvorsorge bei Entgeltumwandlung ist seit 1.1.2022 auch für Altfälle zwingend.

Die Zuschusspflicht besteht nur, soweit der Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge einspart.

Ab 1.7.2022 können die Arbeitgeber verbindlich bei den Krankenkassen die Daten aus dem elektronischen AU-Bescheinigungsverfahren abrufen.

Ab dem 1.7.2022 braucht der Arbeitnehmer deshalb keine AU-Bescheinigung beim Arbeitgeber mehr einreichen.

– **Zuschusspflicht des Arbeitgebers bei Entgeltumwandlung in der betrieblichen Altersversorgung:** Seit 2019 ist gesetzlich festgelegt, dass Arbeitgeber bei neuen Zusagen für die Entgeltumwandlung, die in den Durchführungswegen Direktversicherung, Pensionskasse oder Pensionsfonds realisiert werden, diese mit bis zu 15 % des umgewandelten Entgelts bezuschussen müssen, soweit der Arbeitgeber durch die Entgeltumwandlung Sozialversicherungsbeiträge einspart. Diese Verpflichtung zur Zuschusszahlung gilt seit dem 1.1.2022 auch für Altfälle, d.h. für Entgeltumwandlungsvereinbarungen, die vor dem 1.1.2019 abgeschlossen wurden. Mithin ist der Arbeitgeberzuschuss zur betrieblichen Altersversorgung ab 2022 generell verpflichtend, **soweit der Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge einspart** oder die Zuschusspflicht nicht in einem für das Arbeitsverhältnis geltenden Tarifvertrag abgedungen ist.

**Hinweis:** Um die Sozialversicherungsersparnis zu ermitteln, muss der Arbeitgeberanteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag zur gesetzlichen Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung zu Grunde gelegt werden. Maßgeblicher Zeitraum für die Beurteilung der Sozialversicherungsersparnis ist nach Ansicht der Sozialversicherungsträger der Monat, in dem der Beitragsanspruch entsteht; mithin ist eine monatliche Betrachtung vorzunehmen.

**Handlungsempfehlung:** Bei Bestandsverträgen muss nun entweder der Leistungsbeitrag des Arbeitnehmers um den Zuschuss des Arbeitgebers gemindert werden, oder der Zuschuss des Arbeitgebers wird als zusätzlicher Beitrag gezahlt, wobei dann abzuklären ist, ob dies in dem bestehenden Vorsorgevertrag möglich ist. Insoweit bedarf es stets der Abstimmung mit dem Mitarbeiter.

– **Neue Beitragssätze der Minijobzentrale:** Ab dem 1.1.2022 beträgt der Satz für die Umlage 1 0,9 % (bis 31.12.2021: 1,0 %) und für die Umlage 2 nun 0,29 % (bis 31.12.2021: 0,39 %).

– **Elektronische Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung (eAU):** Bereits seit dem 1.10.2021 übermitteln die Arztpraxen – soweit die Technik schon einsatzbereit ist – die Arbeitsunfähigkeitsdaten unter Angabe der Diagnosen unmittelbar elektronisch („eAU-Verfahren“) an die jeweils zuständige Krankenkasse. Allerdings erhalten die Versicherten bis zum 30.6.2022 weiterhin eine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung in Papierform („Gelber Schein“), die wie bisher an den jeweiligen Arbeitgeber auszuhändigen ist. Die Arbeitgeber werden ab dem 1.7.2022 verbindlich in das elektronische Verfahren einbezogen. Gesetzlich ist hierfür vorgesehen, dass sie die erforderlichen AU-Daten elektronisch bei den Krankenkassen abrufen können. Der Abruf erfolgt über das Entgeltabrechnungsprogramm oder ein entsprechendes Zeiterfassungssystem. Das neue Abrufverfahren kann grds. bereits ab 1.1.2022 genutzt werden.

**Hinweis:** Die arbeitsrechtliche Verpflichtung der Arbeitnehmer, ihrem Arbeitgeber die Arbeitsunfähigkeit unverzüglich anzuzeigen, besteht aktuell noch. Dies gilt auch für die sog. Dreitageregulation, wonach Arbeitnehmer bis zur Dauer von drei Tagen ohne Nachweis einer ärztlichen Bescheinigung der Arbeit fernbleiben dürfen. Dies ändert sich aber zum 1.7.2022: Danach müssen Arbeitnehmer, die Mitglied einer gesetzlichen Krankenkasse sind, dem Arbeitgeber keine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung – sofern diese erforderlich ist, da die Arbeitsunfähigkeit länger als drei Kalendertage besteht – mehr vorlegen. Es genügt, dass sich diese Arbeitnehmer eine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung vom Arzt aushändigen lassen, die das Bestehen einer Arbeitsunfähigkeit sowie deren voraussichtliche Dauer feststellt.



– **Elektronische Entgeltunterlagen:** Seit dem 1.1.2022 haben sowohl die verantwortlichen Stellen als auch die Beschäftigten ihre Belege, Nachweise oder Bescheide dem Arbeitgeber in elektronischer Form zu übermitteln, die sie elektronisch aufzubewahren und zu Prüfzwecken elektronisch zu erfassen und lesbar zu machen hat. Damit besteht eine Verpflichtung zur Führung elektronischer Unterlagen für Zwecke der Sozialversicherung (Entgeltabrechnung). Insoweit besteht allerdings eine Übergangsfrist: Bis zum 31.12.2026 kann sich der Arbeitgeber von der Führung elektronischer Unterlagen auf Antrag bei dem für ihn zuständigen Prüfdienst der Deutschen Rentenversicherung befreien lassen.

### Hinzuverdienstgrenzen für Frührentner

Regelaltersrentner dürfen neben ihrer Rente beliebig viel hinzuverdienen, ohne dass eine Anrechnung des Nebenverdienstes auf die Rente erfolgt. Dies ist anders bei Beziehern von vorgezogenen Altersrenten, sog. Frührentnern. Für sie ist der zulässige Hinzuverdienst begrenzt. Bis Ende des Jahres 2019 mussten Bezieher einer Alters-Frührente, die im Kalenderjahr mehr als 6 300 € brutto verdienen, mit einer Kürzung ihrer Rente rechnen.

Für die Jahre 2020 und 2021 wurde diese Hinzuverdienstgrenze für Frührentner im Hinblick auf die Folgen der Corona-Pandemie auf 46 060 € brutto erhöht. Nunmehr erfolgte eine weitere Verlängerung dieser höheren Hinzuverdienstgrenze auch für das Jahr 2022.

**Hinweis:** Bei einem höheren Hinzuverdienst als 46 060 € wird die Rente anteilig gekürzt. Das über die Verdienstgrenze hinausgehende Bruttoeinkommen wird zu 40 % auf die Rente angerechnet. Dabei kommt es nicht auf das monatliche Einkommen, sondern auf das Einkommen des gesamten Kalenderjahres an.

Auf Grund der Rechtslage besteht für den Hinzuverdienst eines Frührentners eine Meldepflicht. Die Aufnahme einer Beschäftigung neben dem Bezug einer vorgezogenen Altersrente muss der Deutschen Rentenversicherung gemeldet werden.

### Erste Tätigkeitsstätte des Leiharbeitnehmers

Nach wie vor sind Fragen zum Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ strittig. Dieser Begriff ist für den Werbungskostenabzug von großer Bedeutung. Aufwendungen des Arbeitnehmers für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind nur mit einer Entfernungspauschale von grds. 0,30 € pro km der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (= einfacher Weg, ab dem 21. Entfernungskilometer derzeit 0,35 € pro Kilometer) als Werbungskosten abzugsfähig.

Erste Tätigkeitsstätte ist nach der gesetzlichen Definition die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, dem der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. Existiert keine erste Tätigkeitsstätte, so ist ein unbeschränkter Werbungskostenabzug nach Reisekostengesichtspunkten möglich.

Fraglich ist, ob und unter welchen Bedingungen bei Leiharbeitnehmern eine erste Tätigkeitsstätte existiert. Über einen solchen Fall hatte das Niedersächsische Finanzgericht zu entscheiden. Im Urteilsfall konnte der Stpfl. vereinbarungsgemäß

### Für Arbeitnehmer in Frührente

Für Frührentner ist grundsätzlich der Hinzuverdienst ohne gleichzeitiger Rentenkürzung begrenzt. Für die Jahre 2020 und 2021 wurde die Hinzuverdienstgrenze deutlich erhöht. Die erhöhte Grenze gilt nun auch für 2022.

### Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Kosten für Fahrten von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte sind nur in Höhe der Entfernungspauschale als Werbungskosten abziehbar.

Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.

Auch Leiharbeiter können eine erste Tätigkeitsstätte haben, wenn sie zeitlich unbefristet einer solchen zugeordnet sind.

#### Für alle Kapitalanleger

Verluste aus Aktienverkäufen können nur mit Gewinnen aus Aktienverkäufen im selben Jahr oder in Folgejahren verrechnet werden.

Das Bundesverfassungsgericht prüft, ob diese Verlustverrechnungsbeschränkung verfassungsmäßig ist. Alle Steuerfestsetzungen ergehen deshalb vorläufig.

#### Für Eigentümer von Mietobjekten

bei verschiedenen Kunden der Firma A im Rahmen von ggf. auch wechselnden Projekten und Orten eingesetzt werden. Laut Zusatzvereinbarung wurde der Stpfl. ohne zeitliche Befristung bei dem Kunden in B eingesetzt. Betroffen waren die Streitjahre 2014 bis 2017.

Nach der Entscheidung des Gerichts vom 13.7.2021 (Az. 13 K 63/20, nicht rechtskräftig) war eine erste Tätigkeitsstätte in B gegeben, da der Stpfl. dieser zeitlich unbefristet zugeordnet war. Fahrtkosten nach B waren daher nur im Rahmen der Entfernungspauschale und nicht nach Reisekostengesichtspunkten abzugsfähig.

**Hinweis:** Fraglich erscheint, ob diese Grundsätze auch unter den aktuellen Rahmenbedingungen des für Leiharbeit maßgeblichen Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) gelten. Nach dem seit dem 1.4.2017 geltenden AÜG darf der Verleiher denselben Leiharbeiter allerdings nicht länger als 18 aufeinanderfolgende Monate demselben Entleiher überlassen; der Entleiher darf denselben Leiharbeiter nicht länger als 18 aufeinanderfolgende Monate tätig werden lassen. Es ist daher fraglich, ob auch nach aktueller Rechtslage von einer zeitlich unbefristeten Zuordnung ausgegangen werden kann.

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### Verlustverrechnungsbeschränkung bei Aktienveräußerung

Gesetzlich ist bestimmt, dass Verluste aus Aktienverkäufen ausschließlich mit Gewinnen aus Aktienverkäufen verrechnet werden können. Im Übrigen können solche Verluste nicht mit anderen Kapitaleinkünften verrechnet werden; lediglich ein Vortrag in spätere Jahre und eine dortige Verrechnung mit Gewinnen aus Aktienverkäufen ist möglich. Ob diese Verlustverrechnungsbeschränkung verfassungsgemäß ist, ist strittig. Insofern ist unter dem Az. 2 BvL 3/21 ein Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht anhängig.

Nun teilt die FinVerw mit, dass noch offene Einkommensteuerfestsetzungen ab dem Veranlagungszeitraum 2009 wegen der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste vorläufig durchzuführen sind. Insofern bedarf es also keines Einspruchs, um von einer möglicherweise gerichtlich festgestellten Verfassungswidrigkeit profitieren zu können.

**Handlungsempfehlung:** In der Praxis ist allerdings zu beachten, dass solche Verluste aus Aktienverkäufen in der Steuererklärung zwingend erklärt werden müssen, um die Chance auf eine mögliche Verrechnung mit anderen Kapitaleinkünften zu wahren. Insofern sollten ggf. Änderungsanträge für noch offene Veranlagungen geprüft werden. Ebenso muss geprüft werden, ob bereits ergangene Veranlagungen durch Einspruch offen gehalten werden müssen, falls insoweit noch kein Vorläufigkeitsvermerk von der FinVerw erteilt wurde.

## Für Hauseigentümer

### Übertragung von Immobilienvermögen

Der BFH hatte über einen vielfach anzutreffenden Fall zu entscheiden: Ein vermietetes Mehrfamilienhaus wurde „unentgeltlich“ im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Vater auf die Tochter übertragen. Diese verpflichtete sich zur Leistung einer lebenslangen monatlichen Zahlung an den Vater. Strittig war, ob diese Zahlungen der Tochter als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Ausdrücklich ist geregelt, dass die Versorgungsleistungen als Sonderausgaben abzugsfähig und beim Empfänger nur mit einem bestimmten Anteil (Ertragsanteil) zu versteuern sind, wenn die Übertragung betrieblicher Einheiten – so insbesondere Betriebe oder Teilbetriebe, Anteile an Personengesellschaften und Anteile an einer GmbH – gegen Versorgungsleistungen steuerlich als unentgeltlicher Vorgang fingiert wird. Der BFH stellt aber mit seiner Grundsatzentscheidung vom 29.9.2021 (Az. IX R 11/19) klar:

– Die Übertragung von Vermögen gegen Versorgungsleistungen wird nur im Anwendungsbereich der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, also bei der Übertragung bestimmter betrieblicher Einheiten, als unentgeltlich eingestuft. Wird nach dieser Vorschrift nicht begünstigtes Vermögen übertragen, liegt ertragsteuerrechtlich eine entgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung vor.

– Bei Übertragung eines Vermietungsobjekts des Privatvermögens gegen Leibrente führen die wiederkehrenden Leistungen des Übernehmers an den Übergeber in Höhe ihres Barwerts zu Anschaffungskosten, die mit den Abschreibungen berücksichtigt werden, und in Höhe ihres Zinsanteils zu sofort abziehbaren Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Die vorstehende Übertragung des vermieteten Mehrfamilienhauses „unentgeltlich im Wege der Schenkung“, aber unter Zusage einer lebenslangen monatlich zu zahlenden Leistung, war zivilrechtlich als Schenkung (unter Auflage) zu qualifizieren. Bei den von der Stpfl. erbrachten „Gegenleistungen“ handelt es sich zivilrechtlich um Schenkungsaufgaben. Einkommensteuerlich handelt es sich aber um ein teilentgeltliches Geschäft, ungeachtet des Umstands, dass im Einzelfall widerlegbar vermutet wird, dass eine im Angehörigenverhältnis vereinbarte Gegenleistung unabhängig vom Wert der übertragenen Vermögenswerte nach dem Versorgungsbedürfnis der Eltern und/oder nach der Ertragskraft des übertragenen Vermögens bemessen worden ist und mithin einen familiären, unentgeltlichen Charakter hat.

Steuerlich hat dies folgende Konsequenzen: Ist, wie im Streitfall, der Anwendungsbereich des Sonderrechts für die Übertragung betrieblicher Einheiten gegen lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen nicht eröffnet, ist steuerrechtlich von einer teilentgeltlichen Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen auszugehen. Nutzt der Übernehmer übertragenes Vermögen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, führen von ihm geschuldete und an den Übergeber entrichtete wiederkehrende Leistungen in Höhe ihres Barwerts zu Anschaffungskosten und mithin über Abschreibungen zu ratierlichen Werbungskosten; der enthaltene Zinsanteil der wiederkehrenden Leistungen ist ebenfalls als Werbungskosten abziehbar.

Hinsichtlich der Abschreibung des Vermietungsobjektes ist somit zu unterscheiden:

– Soweit der Barwert der zu entrichtenden Versorgungsleistungen zu Anschaffungskosten führt, bilden diese die Bemessungsgrundlage der Abschreibungen.

– Soweit die Stpfl. das übergebene Vermögen im Übrigen unentgeltlich erworben hat, hat sie keine eigenen Anschaffungskosten getragen. Insoweit bemisst sich ihre Abschreibung nach den (anteiligen) Anschaffungs- und Herstellungskosten des Rechtsvorgängers. Die Erwerberin muss insoweit nicht nur die AfA-

Sachverhalt:

Der Vater übertrug der Tochter ein vermietetes Mehrfamilienhaus unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Die Tochter verpflichtete sich zur Leistung einer Leibrente an den Vater.

BFH: Die Übertragung des Vermietungsobjektes aus dem Privatvermögen ist steuerlich ein teilentgeltliches Geschäft.

Die wiederkehrenden Leistungen, die an den Vater gezahlt werden, sind in Höhe des Barwertes Anschaffungskosten für die Tochter. Als Werbungskosten sind die Abschreibungen und der Zinsanteil aus den Leistungen abziehbar.

Für den unentgeltlichen Teil des Erwerbs der Tochter gelten anteilig die AfA-Regelungen des Vaters mit dem noch vorhandenen AfA-Volumen weiter.

## Für Eigentümer von Mietobjekten

### Streitfall:

Ein Vater schenkte seinen drei Kindern ein Vermietungsobjekt. Gleichzeitig erhielt der Vater bis zur Volljährigkeit aller Kinder ein Nutzungsrecht.

Auch nach Eintritt der Volljährigkeit hatte der Vater Vermietungsverluste geltend gemacht. Das Finanzamt versagte den Abzug.

BFH: Der Fristablauf ist nicht eindeutig geklärt. Das Fortbestehen des Nutzungsrechts kann auch konkludent vereinbart sein.

Bemessungsgrundlage des Rechtsvorgängers fortführen, sondern ihr steht auch nur das insoweit vorhandene AfA-Volumen zur Verfügung. Hinsichtlich des unentgeltlichen Teils ist somit der AfA-Zeitraum geringer als bei dem entgeltlich erworbenen Anteil.

**Hinweis:** Die Teilentgeltlichkeit erfordert auf Seiten des Übertragenden die Prüfung eines etwaigen steuerlich zu erfassenden Veräußerungsgewinns. Dies ist bei einem Vermietungsobjekt aber regelmäßig nur dann gegeben, wenn zwischen Erwerb und Übertragung ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren liegt.

## Vermietungseinkünfte im Fall eines Nutzungsrechts

Ein aktuelles Urteil des BFH gibt wichtige Hinweise für Praxisgestaltungen zwischen nahen Angehörigen. Im Streitfall wurde ein Vermietungsobjekt schenkweise auf drei damals noch minderjährige Kinder übertragen. Im notariellen Schenkungsvertrag wurde vereinbart, dass bis zur Volljährigkeit des jüngsten Kindes dem Vater der Kinder die Objektverwaltung oblag. Die Einnahmen sollten dazu dienen, die Zins- und Tilgungsleistungen zu erbringen. Die darüberhinausgehenden Zins- und Tilgungsleistungen und notwendigen Reparaturen waren vom Vater zu tragen. Das jüngste der drei Kinder wurde im Jahr 2008 volljährig. Im Streitjahr 2010 führte der Vater auf eigene Kosten umfangreiche Umbaumaßnahmen aus und vermietete die vier entstandenen Wohnungen anschließend an Dritte. In den abgeschlossenen Mietverträgen trat er als Vermieter auf. Er vereinnahmte die Mietzinsen und trug auch die mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden sonstigen Aufwendungen. Die entstandenen Vermietungsverluste machte er in seiner Einkommensteuererklärung geltend. Das Finanzamt versagte deren Anerkennung mit der Begründung, die Einkünfte seien nicht dem Vater, sondern dessen volljährigen Kindern als Miteigentümern zuzurechnen.

Im Kern geht es also um die Frage, wem die Einkünfte aus der Vermietung steuerlich zuzurechnen sind. Grundsätzlich ist im Falle eines vereinbarten Nutzungsrechts ein solches dazu geeignet, die Zurechnung der Einkünfte zum Berechtigten – hier dem Vater – sicherzustellen. Besonderheiten gelten aber, wenn auf Vermieterseite einander nahestehende Personen beteiligt sind. Bestellen z.B. Eltern ihren minderjährigen Kindern einen Nießbrauch oder ein Nutzungsrecht an einem (vermieteten) Grundstück, ist erforderlich, dass dies auf Grund eines zivilrechtlich wirksamen Vertrags erfolgt und die Beteiligten die zwischen ihnen getroffenen Vereinbarungen auch tatsächlich durchführen. Das kann auch auf der Grundlage eines bloß schuldrechtlichen Nutzungsrechts geschehen.

War ein dinglich wirksam bestelltes Nutzungsrecht befristet, führt der Fristablauf zivilrechtlich zu dessen Erlöschen kraft Gesetzes. Bei einem schuldrechtlichen Nutzungsrecht enden die Rechtswirkungen mit dem Eintritt der Bedingung (Zeitablauf); vorliegend also in 2008 mit Volljährigkeit des jüngsten Kindes.

Das Gericht stellt nun heraus, dass in einem solchen Fall ausreichend sein kann, wenn ein Fortbestehen des (schuldrechtlichen) Nutzungsrechts auf Grund einer ausdrücklichen oder konkludent getroffenen Vereinbarung auch für den Zeitraum nach Ablauf der (Bedingungs-)Frist anzunehmen ist. Dies muss im Streitfall noch geprüft werden, da insoweit von der Vorinstanz (dem Finanzgericht) noch keine Feststellungen getroffen worden sind.

**Hinweis:** Der BFH zeigt also auf, dass eine bestehende, aber wegen Fristablauf nicht mehr wirksame schuldrechtliche Nutzungsvereinbarung ggf. auch von den Beteiligten konkludent verlängert werden konnte. In der Praxis ist allerdings aus Nachweisgründen stets anzuraten, in diesen Fällen die Fortgeltung der Nutzungsvereinbarung schriftlich zu vereinbaren.

## Für Kapitalgesellschaften

### Verdeckte Gewinnausschüttung: Zinsen auf Konzerndarlehen

Mit seinem Urteil vom 18.5.2021 (Az. I R 4/17) hat der BFH zur Bestimmung fremdüblicher Darlehenszinssätze bei Konzerndarlehen festgestellt, dass bei deren Ermittlung vor Anwendung der sog. Kostenaufschlagmethode zu prüfen ist, ob die Vergleichswerte mithilfe der sog. Preisvergleichsmethode ermittelt werden können. Das soll auch für unbesichert gewährte Konzerndarlehen unabhängig davon gelten, ob die Darlehen von der Muttergesellschaft oder von einer als Finanzierungsgesellschaft fungierenden anderen Konzerngesellschaft gewährt worden sind.

Dabei soll für die Beurteilung der Bonität nicht die durchschnittliche Kreditwürdigkeit des Gesamtkonzerns, sondern die Bonität der darlehensnehmenden Konzerngesellschaft maßgebend sein („Stand alone“-Rating). Ein nicht durch rechtlich bindende Einstandsverpflichtungen anderer Konzernunternehmen verfestigter Konzernrückhalt sei nur zu berücksichtigen, falls ein konzernfremder Darlehensgeber der Konzerngesellschaft dadurch eine Kreditwürdigkeit zuordnen würde, die die „Stand alone“-Bonität der Gesellschaft übersteigt.

Im konkreten Streitfall ging es um Darlehen einer ausländischen Finanzierungsgesellschaft an die im Inland belegene GmbH. Die vereinbarten Zinssätze betragen zwischen 4,375 % und 6,45 %. Besichert waren die Darlehen nicht. Die GmbH nahm daneben auch bei Banken Darlehen auf, welche – bei Besicherung durch die ausländische Muttergesellschaft – mit 5,75 % verzinst wurden. Die FinVerw sah – unter Anwendung der Kostenaufschlagmethode – die Zinsen an die ausländische Konzerngesellschaft als überhöht an und ging insoweit von verdeckter Gewinnausschüttung (vGA) aus.

Demgegenüber hat der BFH entschieden, dass es sich bei der Preisvergleichsmethode um die Grundmethode zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise handelt, weil sie unmittelbar zur Feststellung des Vergleichspreises führt. Der steuerrechtlich maßgebliche Fremdvergleich müsse nach Möglichkeit aus konkret festgestellten Vergleichswerten abgeleitet werden. So könne bspw. für den Streitfall aus dem Zinssatz für die Bankdarlehen der GmbH ein Fremdvergleichspreis abgeleitet werden, wenn der Einfluss der Sicherheitengestellung durch die Muttergesellschaft herausgerechnet werde.

**Hinweis:** Gegen die bisherige Auffassung der FinVerw ist also der fremdübliche Darlehenszins bei Konzerndarlehen nach der Preisvergleichsmethode zu ermitteln. Der BFH hat mit seinem Urteil i.Ü. auch seine bisherige Rechtsprechung dahingehend bestätigt, dass bei der Ermittlung des „fremdüblichen“ Preises häufig für die betreffende Leistung nicht von „dem einen“ Fremdvergleichspreis, sondern von einer Bandbreite von Preisen auszugehen sein wird. In einem solchen Fall sei bei der Berechnung einer etwaigen vGA von dem für den Stpfl. günstigsten Vergleichspreis auszugehen.

### Für Konzernunternehmen

Der BFH hatte über die Frage zu entscheiden, nach welchen Methoden Darlehenszinssätze bei Konzerndarlehen auf Fremdüblichkeit zu prüfen sind.

Grundsätzlich ist nicht die Bonität des Gesamtkonzerns sondern die der Konzerngesellschaft als Darlehensnehmerin maßgebend (Stand-alone-Bonität).

Im Streitfall hatte der BFH entschieden, dass der Fremdvergleich aus konkret festgestellten Vergleichswerten abgeleitet werden kann.

## Für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner

Grundsätzlich ist die Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten für einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer als vGA zu qualifizieren.

### Streitfall:

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer sammelt durch laufenden Gehaltsverzicht Wertguthaben auf ein Zeitwertkonto. Gleichzeitig hat er sich verpflichtet, das Wertguthaben ausschließlich zur Finanzierung des Vorruhestands in Anspruch zu nehmen.

### Hessisches FG:

Es liegt keine vGA vor. Es liegt lediglich eine Entgeltumwandlung vor. Der Gesellschafter disponiere nur über sein Vermögen.

## Zeitwertkonto beim Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit nicht rechtskräftigem Urteil vom 29.9.2021 (Az. 4 K 1476/20) hat das Hessische FG in Fortführung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Vereinbarung eines Zeitwertkontos beim Gesellschafter-Geschäftsführer entschieden, dass eine Vereinbarung zur Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten, mit der durch einen laufenden Gehaltsverzicht zukünftig nach Zeit bemessene Freizeit – in Form einer späteren zeitlichen Freistellung – erkauft wird, mit dem Aufgabenbild und insbesondere der Organstellung eines Geschäftsführers nicht vereinbar ist. Daher seien die auf dem Zeitwertkonto eingezahlten Beträge bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer als vGA zu qualifizieren.

Eine vGA liege aber dann nicht vor, wenn die Verwendung des Wertguthabens für den Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine Vorruhestandsphase beschränkt ist und dieser bei Eintritt in den Vorruhestand als Organ der Gesellschaft ausscheidet. Bei wirtschaftlicher Betrachtung handele es sich nämlich in einem solchen Fall um eine Entgeltumwandlung, bei welcher der Gesellschafter-Geschäftsführer über sein eigenes (künftiges) Vermögen disponiere, indem er bereits erdiente Aktivbezüge zugunsten künftiger Altersbezüge zurücklege.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH ihren Arbeitnehmern einschließlich des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers die Möglichkeit der freiwilligen Teilnahme an einem Zeitwertkontenmodell eingeräumt. Nach diesem Modell wird ein Gehaltsanteil auf ein für den Arbeitnehmer eingerichtetes und auf den Namen der GmbH geführtes Investmentkonto abgeführt, dessen Guthaben zur Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestandes oder einer vollen oder teilweisen Freistellung von der Arbeitsleistung während des noch fortbestehenden Dienstverhältnisses dienen soll. Für Gesellschafter-Geschäftsführer wurde dieses Modell hinsichtlich der Verwendung des Wertguthabens auf die Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestandes eingeschränkt. Gleichzeitig wurde für den Fall der Inanspruchnahme der Wertguthabenvereinbarung zur Finanzierung des Vorruhestands durch den Gesellschafter-Geschäftsführer bereits die Verpflichtung ausgesprochen, diesen von seinen Pflichten als Geschäftsführer zu entbinden.

Nach den Ausführungen des FG habe der BFH zwar entschieden, dass eine Vereinbarung zur Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten, mit der durch laufenden Gehaltsverzicht Freizeit erkauft wird, mit dem Aufgabenbild und insbesondere der Organstellung eines Geschäftsführers nicht vereinbar sei. Auf Grund seiner Allzuständigkeit und Gesamtverantwortung für das Unternehmen wäre eine derartige Vereinbarung aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters mit einem Fremdgeschäftsführer nicht vereinbart worden. Die für die Erhöhung des Wertguthabens auf den Zeitwertkonto einkommensmindernd berücksichtigten Aufwendungen seien somit als vGA zu qualifizieren.

Eine solche Vereinbarung liege jedoch gerade nicht vor. Vielmehr handele es sich im Streitfall lediglich um eine Entgeltumwandlung, bei der der Gesellschafter-Geschäftsführer über sein **eigenes (künftiges) Vermögen disponiere**, indem er bereits erdiente Aktivbezüge zugunsten künftiger Altersbezüge zurücklegt, sich also durch den Verzicht auf die Auszahlung des ihm ohnehin zustehenden Arbeitslohnes und dessen Einzahlung auf ein Investmentkonto selbst eine Altersversorgung finanziere.



**Hinweis:** Nach herrschender Auffassung im Fachschrifttum – wie auch nach Auffassung des BFH – disponiert der Arbeitnehmer bei einer durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersversorgung ausschließlich über sein eigenes Vermögen, indem er Aktivbezüge zugunsten künftiger Altersbezüge zurücklegt, so dass auch keine Veranlassung besteht, die Entgeltumwandlung am Maßstab der Erdienbarkeit zu überprüfen; dies gilt für jede Form der durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersversorgung. Kritisch zu sehen sind in der Praxis allerdings sprunghafte Gehaltsanhebungen im Vorfeld einer solchen Entgeltumwandlung sowie die Vollumwandlung des Barlohns mit der Folge einer sog. „Nur-Pension“, d.h. es sollte zumindest darauf geachtet werden, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer genügend hohe Aktivbezüge verbleiben, mit denen er seine laufenden Lebenshaltungskosten bestreiten kann.

## Termine für Steuerzahlungen

April 2022			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup>	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)<sup>2,3</sup></li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>	<b>11.4. (Montag)</b>	14.4. (Donnerstag)	8.4. (Freitag)
<p><sup>1</sup> bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p><sup>2</sup> Lohnsteuer-<b>Anmeldungen</b> und Umsatzsteuer-<b>Voranmeldungen</b> müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p><sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p><sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>			
Mai 2022			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup>	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)<sup>2,3</sup></li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>	<b>10.5. (Dienstag)</b>	13.5. (Freitag)	7.5. (Samstag)
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewerbesteuer</li> <li>▶ Grundsteuer<sup>5</sup></li> </ul>	<b>16.5. (Montag)</b>	19.5. (Donnerstag)	13.5. (Freitag)
<p><sup>1</sup> bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p><sup>2</sup> Lohnsteuer-<b>Anmeldungen</b> und Umsatzsteuer-<b>Voranmeldungen</b> müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p><sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p><sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p> <p><sup>5</sup> Vierteljahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)</p>			

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

**Bremen**  
Wilhelm-Herbst-Straße 8  
28359 Bremen  
T 0421 696 88-0  
bremen@wpe-partner.de

**Kiel**  
Bollhörnkai 1  
24103 Kiel  
T 0431 982 658-0  
kiel@wpe-partner.de

A member of



A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

[www.westpruefung-emde.de](http://www.westpruefung-emde.de)

### Impressum

#### Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen  
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

#### Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel  
StB Olaf Seidel, Bremen