

Steuer & Bilanz aktuell - Oktober 2023

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen	2
Für Unternehmer und Freiberufler	7
Wachstumschancengesetz: Abschreibungsbedingungen	7
Schätzung aufgrund nicht fortlaufender Rechnungsnummern	7
Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags	8
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	10
Sozialversicherung: Abhängige Beschäftigung	10
Doppelte Haushaltsführung: Beteiligung an Lebenshaltungskosten	10
Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Verpflegungsdienstleistungen	11
Für Bezieher von Kapitaleinkünften	12
Verlustverrechnung bei Kapitalerträgen	12
Verlust aus einer Gesellschafterbürgschaft	12
Für Kapitalgesellschaften	14
Sanierungsbedingte Abfindung einer Pensionszusage	14
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Oktober und November	16

Editorial



Liebe Mandanten,

haben Sie auch zunehmend das Gefühl, dass wir in äußerst unruhigen Zeiten leben?

Und die Sorge, ob unsere diversen Parlamente in Brüssel, in Berlin und in unseren 16 Bundesländern die Zeichen der Zeit erkannt haben?

In ökonomischer Hinsicht gibt es jedenfalls einige lauter werdende Warnsignale, dass wir in Deutschland nicht mehr auf der Höhe sind, dass wir ins Hintertreffen geraten, was Wachstum und Entwicklung angeht.

Hierzu hat das Bundeskabinett Ende August den Regierungsentwurf eines „Wachstumschancengesetzes“ beschlossen. Die hierin enthaltenen Abschreibungsverbesserungen stellen wir neben vielen anderen spannenden Themen in unserem Newsletter vor.

Ob das der große „WUMMMS“ wird, den uns Bundeskanzler Scholz an anderer Stelle versprochen hat? Zweifel sind angebracht.

Wir von der WPE jedenfalls wünschen Ihnen allen Chancen auf weiteres Wachstum!

Und der Politik einen klaren Blick für die Situation der Unternehmen im Lande.

Bleiben wir zuversichtlich.

Ihr

Magnus v. Buchwaldt

Für Betreiber einer PV-Anlage

Für Betreiber bestimmter PV-Anlagen sind die Einkünfte hieraus rückwirkend seit 2022 steuerbefreit. Zu Auslegungsfragen hat die Finanzverwaltung Stellung genommen.

Bei Ehegatten kann jede Person für sich die Steuerbefreiung nutzen, es sei denn, die PV-Anlage wird gemeinsam betrieben. In dem Fall gilt die Steuerbefreiung für die Mitunternehmerschaft insgesamt.

Für alle Steuerpflichtigen

Finanzverwaltung: Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen

Ende vergangenen Jahres wurde gesetzlich eine Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer für bestimmte Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) eingeführt. Diese ist rückwirkend ab Beginn des Jahres 2022 in Kraft getreten und soll private Betreiber von PV-Anlagen auf dem selbstgenutzten Einfamilienhaus oder einem Vermietungsobjekt von steuerlichen Pflichten entbinden und damit bürokratische Hürden bei der Errichtung einer solchen Anlage beseitigen.

Diese Steuerbefreiung ist weit gefasst und beinhaltet auch größere Anlagen. Allerdings weist die Gesetzesformulierung eine Vielzahl an Auslegungsfragen auf. Hierzu hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 17.7.2023 (Az. IV C 6 – S 2121/23/10001 :001) Stellung genommen. Dies bietet der Praxis eine wichtige Auslegungshilfe. Im Folgenden stellen wir die Kernaspekte dar.

Wer kann die Steuerbefreiung nutzen?

– Die Steuerbefreiung gilt für alle natürlichen Personen, die der Einkommensteuer unterliegen, für Kapitalgesellschaften und auch für Personengesellschaften, wenn sich also mehrere Personen für den Betrieb einer solchen Anlage zusammenschließen.

– Ehegatten gelten insoweit grds. steuerlich als eigenständige Personen, so dass jeder der Ehegatten separat die Steuerbefreiung nutzen kann. Dies ist allerdings anders zu sehen, wenn die Ehegatten die PV-Anlage gemeinsam betreiben und damit eine **Personengesellschaft gründen**. Insoweit ist also zwischen rechtlichen Organisationsformen zu unterscheiden, wobei es darauf ankommt, ob die Ehegatten gemeinsam nach außen hin auftreten, so z.B. bei der Beauftragung der Installation, der Eintragung im Marktstammdatenregister und hinsichtlich der Einspeisung von Strom in das allg. Stromnetz gegenüber dem Energieversorgungsunternehmen. Hierzu folgende Beispiele:

Beispiel 1:

Sachverhalt: Der Ehemann A und die Ehefrau B betreiben auf dem gemeinsam genutzten Einfamilienhaus jeweils eine eigenständige Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von jeweils 12,00 kWp (Kilowatt peak).

Steuerliche Lösung: Die Steuerbefreiung gilt sowohl für A als auch für B.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Der Ehemann A und die Ehefrau B betreiben auf dem gemeinsam genutzten Einfamilienhaus gemeinschaftlich (als Mitunternehmerschaft) eine Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von 24,00 kWp.

Steuerliche Lösung: Die Steuerbefreiung gilt für die Mitunternehmerschaft der Eheleute A und B insgesamt.

Welche PV-Anlagen werden von der Steuerbefreiung erfasst?

– Von der Steuerbefreiung erfasst werden PV-Anlagen bestimmter Größe, wobei dann hinsichtlich des Gebäudes, auf dem die PV-Anlage errichtet ist, zu differenzieren ist. Maßgebend ist insoweit stets die Bruttoleistung nach dem Markt-

stammdatenregister in Kilowatt peak.

– Begünstigt sind mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene PV-Anlagen, die sich auf, an oder in dem jeweiligen Gebäude befinden (einschließlich Nebengebäude, wie z.B. Gartenhäuser, Garagen, Carports). Begünstigt sind auch dachintegrierte und sog. Fassadenphotovoltaikanlagen. Nicht von der Steuerbefreiung erfasst werden Freiflächenanlagen.

– Es ist nicht erforderlich, dass der Betreiber der PV-Anlage auch Eigentümer des Gebäudes ist, auf, an oder in dem sich die PV-Anlage befindet.

– Hinsichtlich der maximalen Größe ist bezüglich des Gebäudes, auf dem die PV-Anlage errichtet ist, zu differenzieren. Dabei werden alle PV-Anlagen des Stpfl. auf dem jeweiligen Gebäude zusammengerechnet:

Art des Gebäudes	Maximale Leistung der Anlage (n) in kWp je Stpfl./Mitunternehmerschaft (gebäudebezogene Betrachtung)
Einfamilienhaus	30 kWp
Wohnzwecken dienendes Zwei-/Mehrfamilienhaus	15 kWp je Wohneinheit
Gemischt genutzte Immobilie (also Nutzung sowohl zu Wohn- als auch zu Gewerbe-zwecken)	15 kWp je Wohn-/Gewerbe-einheit
Nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude, z.B. Gewerbeimmobilie mit einer Gewerbeeinheit, Garagengrundstück	30 kWp
Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten	15 kWp je Gewerbeeinheit

Beispiele für von der Steuerbefreiung erfasste PV-Anlagen:

– Der Stpfl. hat auf drei verschiedenen Einfamilienhäusern jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 25 kWp. Alle drei Anlagen sind begünstigt.

– Der Stpfl. hat auf einer gemischt genutzten Immobilie (ein Ladengeschäft und zwei Wohnungen) eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 40 kWp, die damit unter den zulässigen 45,00 kWp für drei Einheiten liegt. Weiterhin hat dieser Stpfl. auf einer Gewerbeimmobilie eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 20,00 kWp. Beide Anlagen sind begünstigt.

– Der Stpfl. hat auf einem Zweifamilienhaus eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 25,00 kWp und auf einer Gewerbeimmobilie mit drei Gewerbeeinheiten eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 45,00 kWp. Beide Anlagen sind begünstigt.

– Sowohl die Ehefrau A als auch der Ehemann B betreiben auf ihrem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 16,00 kWp. Beide Anlagen sind begünstigt.

Maßgeblich für die Steuerbefreiung ist die Begrenzung nach der Höhe der Leistung der PV-Anlage sowie nach der Gebäudeart. Freiflächenanlagen sind nicht steuerbefreit.

Die Finanzverwaltung hat zur Begrenzung der Steuerbefreiung nach Anlagengröße Beispiele aufgeführt.

Für jeden Steuerpflichtigen bzw. jede Mitunternehmerschaft ist die Maximalgrenze von 100 kWp (Summe aller Anlagen) zu beachten. Im Falle der Überschreitung entfällt die Steuerbefreiung grundsätzlich.

Beispiele für von der Steuerbefreiung nicht erfasste PV-Anlagen:

- Der Stpfl. hat auf seinem Einfamilienhaus eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 34,00 kWp.
- Der Stpfl. hat auf seinem Haus mit zwei Wohneinheiten und der dazugehörigen Garage jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 15,10 kWp. Beide Anlagen sind nicht begünstigt, da deren maßgebliche Leistung insgesamt mit 30,20 kWp die für diese Gebäudeart zulässigen 30,00 kWp überschreitet.
- A und B sind Miteigentümer eines Mehrfamilienhauses mit drei Wohneinheiten. A betreibt auf dem Pultdach des Hauses eine Anlage mit 50,00 kWp und B auf den dazugehörigen Garagen eine Anlage mit 10,00 kWp. Die Anlage des A überschreitet die maßgebliche Leistung von 45,00 kWp für das Mehrfamilienhaus einschließ-

Hinweis: Bei der Prüfung der Anzahl der Wohn-/Gewerbeeinheiten ist regelmäßig auf die selbständige und unabhängige Nutzbarkeit abzustellen.

lich der Garagen und ist daher nicht begünstigt. Die Anlage des B ist dagegen begünstigt.

Maximalgrenze von 100 kWp:

- In einem **ersten Schritt** ist für den Stpfl. oder die Mitunternehmerschaft zu prüfen, ob die maßgeblichen Leistungen der von ihm oder ihr betriebenen PV-Anlagen die für die jeweilige Gebäudeart zulässige Größe pro Gebäude einhalten. Diese Prüfung ist **objektbezogen** für das jeweilige Gebäude vorzunehmen. Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob der jeweilige Stpfl. oder die jeweilige Mitunternehmerschaft insgesamt die 100,00 kWp-Grenze einhält.
- Bei der Prüfung der 100,00 kWp-Grenze **je Stpfl. bzw. je Mitunternehmerschaft** sind alle im Grundsatz unter die Steuerbefreiung fallenden PV-Anlagen des Stpfl. zusammenzurechnen. Das gilt sowohl für Anlagen, die sich auf demselben Grundstück befinden, als auch für Anlagen auf verschiedenen Grundstücken. Dabei ist unerheblich, ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind.
- Betreibt der Stpfl. entsprechende PV-Anlagen mit einer maßgeblichen Leistung von insgesamt mehr als 100,00 kWp, ist die Steuerbefreiung nach Ansicht der Finanzverwaltung insgesamt nicht anzuwenden (Freigrenze). Das heißt alle PV-Anlagen werden steuerlich erfasst.

Beispiel:

Sachverhalt: Ein Stpfl. betreibt zwei Anlagen mit einer maßgeblichen Leistung von 30,00 kWp auf je einem Einfamilienhaus und eine Freiflächenphotovoltaikanlage mit einer maßgeblichen Leistung von 50,00 kWp.

Steuerliche Lösung: Die Freiflächenphotovoltaikanlage ist nicht in die Prüfung der 100,00 kWp-Grenze einzubeziehen. Die beiden Anlagen auf den Einfamilienhäusern sind deshalb von der Steuerbefreiung erfasst.

Abwandlung:

Sachverhalt: Der Stpfl. betreibt zusätzlich eine vierte Photovoltaikanlage mit einer

maßgeblichen Leistung von 50,00 kWp auf einem Haus mit zwei Wohneinheiten.

Steuerliche Lösung: Da die vierte Anlage bereits dem Grunde nach nicht unter die

Hinweis: Werden die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung unterjährig erstmalig oder letztmalig erfüllt (z.B. auf Grund von Veränderungen bei den Wohn-/Gewerbeeinheiten im Gebäude, Änderung der maßgeblichen Leistung der PV-Anlage, Über- oder Unterschreitung der 100,00 kWp-Grenze), findet die Steuerbefreiung nur bis zu bzw. ab diesem Zeitpunkt Anwendung.

gesetzliche Steuerbefreiung fällt, da die maximale maßgebliche Leistung für diese Gebäudeart von 30,00 kWp überschritten ist, ist diese Anlage ebenfalls nicht in die Ermittlung der 100,00 kWp-Grenze einzubeziehen.

Von der Steuerbefreiung erfasste Einnahmen und Entnahmen:

- Kommt die Steuerbefreiung zur Anwendung, so ist zwar die PV-Anlage im Grundsatz steuerlich relevant, jedoch werden die insoweit erzielten Einnahmen und Entnahmen steuerfrei gestellt, so dass der Betrieb der PV-Anlage im Ergebnis keine steuerlichen Konsequenzen nach sich zieht.
- Zu den steuerfrei gestellten Einnahmen gehören insbesondere
 - die Einspeisevergütung,
 - Entgelte für anderweitige Stromlieferungen, z.B. an Mieter,
 - Vergütungen für das Aufladen von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen,
 - Zuschüsse und
 - bei der Einnahmenüberschussrechnung vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer.
- Entnahmen – welche dann ebenso steuerfrei sind – liegen vor, wenn der Strom für betriebsfremde Zwecke verwendet wird, z.B.:
 - Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen verwendet.
 - Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in Räumen verwendet, die der Erzielung von Einkünften aus einer anderen Einkunftsquelle dienen, z.B. das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen einer Arbeitnehmertätigkeit des Stpfl.
 - Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung für das Aufladen eines (eigenen privaten) Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs genutzt oder die Aufladung erfolgt unentgeltlich. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn das Fahrzeug zum Betriebsvermögen des die PV-Anlage betreibenden Betriebs gehört.

Folge der Steuerfreiheit der Einnahmen ist, dass Betriebsausgaben steuerlich nicht geltend gemacht werden können:

- Alle Betriebsausgaben, die in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem (ggf. zukünftigen) Betrieb von PV-Anlagen stehen, die unter die Steuerbefreiung fallen, sind steuerlich nicht abzugsfähig.

Neben der Einspeisevergütung sind auch andere Einnahmen im Zusammenhang mit der PV-Anlage steuerfrei, z. B. die Stromlieferung an Mieter.

Entnahmen aus der im Betriebsvermögen befindlichen PV-Anlage sind ebenso steuerfrei.

Sämtliche Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit der PV-Anlage stehen, sind im Falle der Steuerfreiheit der Einnahmen nicht abzugsfähig.

Aufwendungen für PV-Anlagen, die an für eigene Wohnzwecke genutzte Gebäude montiert sind, können als Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei der Einkommensteuer insoweit angesetzt werden, als sie nicht den Materialaufwand betreffen.

Lt. Finanzverwaltung ist ein bis 2021 geltend gemachter Investitionsabzugsbetrag für eine im Jahr 2022 errichtete Anlage wieder rückgängig zu machen.

– Dies betrifft z.B. die Abschreibung der PV-Anlage, Versicherung oder Ausgaben für Wartung.

– Die Steuerbefreiung ist **kein Wahlrecht, sondern zwingend** anzuwenden. Dies betrifft dann entsprechend auch das Betriebsausgabenabzugsverbot.

– Wird die PV-Anlage in einem Betrieb errichtet, dessen **Zweck nicht ausschließlich der Betrieb steuerfreier PV-Anlagen** ist, so gilt die Steuerbefreiung nur insoweit, als der Strom eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert wird. Soweit der Strom im eigenen Gewerbebetrieb verbraucht wird, können mit der PV-Anlage im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben steuerlich angesetzt werden. Für solche Anlagen kann auch ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht werden.

Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen:

– Die Finanzverwaltung lässt es zu, dass für Aufwendungen in Bezug auf steuerfrei gestellte PV-Anlagen, die auf, an oder in zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden montiert sind, die Aufwendungen als Handwerkerleistungen zu einer Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer genutzt werden können. Dies betrifft bei der Errichtung einer Anlage allerdings nur den Lohnanteil, der insoweit in der Rechnung separat ausgewiesen sein sollte. Gleiches gilt für Kosten der Wartung oder Reparatur einer solchen PV-Anlage.

Zeitliche Anwendung der Steuerbefreiung:

– Die Steuerbefreiung der Einnahmen und Entnahmen für die gekennzeichneten Anlagen gilt ab dem Jahr 2022. Dies ist unabhängig von dem Zeitpunkt der Errichtung der Anlage. Demnach sind bei vor 2022 errichteten Anlagen bis 2021 die allgemeinen steuerlichen Regeln anzuwenden und ab 2022 sind – soweit die übrigen Voraussetzungen vorliegen – die Einnahmen und Entnahmen steuerfrei zu stellen.

– Die bisherige Vereinfachungsregel der Finanzverwaltung, nach der bei bestimmten kleineren Anlagen unterstellt werden konnte, dass keine Gewinnerzielungsabsicht besteht und damit diese Anlagen steuerlich nicht relevant sind, gilt für PV-Anlagen, die nach dem 31.12.2021 in Betrieb genommen wurden, nicht mehr.

– Wurde bis einschließlich im Jahr 2021 ein Investitionsabzugsbetrag für die zu-

Handlungsempfehlung: In der Fachliteratur werden für einzelne Fragen auch andere Ansichten vertreten als von der Finanzverwaltung. In bedeutenden Fällen sollte daher steuerlicher Rat eingeholt werden.

künftige Errichtung einer PV-Anlage geltend gemacht und wird nun insoweit im Jahr 2022 oder später in eine unter die Steuerbefreiung fallende Anlage investiert, so ist nach Ansicht der Finanzverwaltung der Investitionsabzugsbetrag rückwirkend wieder rückgängig zu machen.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Für Unternehmer und Freiberufler

Wachstumschancengesetz: Abschreibungsbedingungen

Am 30.8.2023 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes beschlossen. Damit beginnt das Gesetzgebungsverfahren, welches voraussichtlich allerdings erst im November oder Dezember dieses Jahres abgeschlossen sein wird. Hinzuweisen ist auf folgende vorgesehene Änderungen, die bereits für aktuelle Investitionsentscheidungen von Bedeutung sind:

- Für Anschaffung/Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern bis zum 31.12.2022 war steuerlich anstatt der linearen AfA auch die **degressive AfA** mit dem 2,5-fachen des linearen AfA-Satzes, maximal 25 % möglich. Vorgesehen ist nun, dass befristet für Anschaffungen/Herstellungen nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.1.2025 die degressive AfA wieder eingeführt werden soll.
- Einführung einer **degressiven AfA für Wohngebäude** mit 6 % befristet auf sechs Jahre: Als konjunktur-, wirtschafts- oder wachstumspolitische Maßnahme zur Förderung des Wohnungsbaus und zur Unterstützung der Bauwirtschaft soll die Inanspruchnahme einer geometrisch-degressiven Abschreibung für Gebäude mit fallenden Jahresbeträgen befristet ermöglicht werden. Die neue degressive AfA kann nach einem unveränderlichen Prozentsatz i.H.v. 6 % vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden. Die neue degressive Abschreibung erfolgt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zeitanteilig. Der Übergang von der degressiven zur linearen AfA ist zulässig, wobei die weitere AfA dann vom Restwert erfolgt.
- Die degressive Gebäude-AfA soll ausschließlich für Gebäude gelten, die Wohnzwecken dienen, in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR belegen sind und mit deren Herstellung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 begonnen wird. Als Beginn der Herstellung bei Gebäuden gilt das Datum in der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einzureichenden Baubeginnsanzeige. Im

Hinweis: Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten. Insoweit können sich noch Änderungen ergeben.

Fall der Anschaffung ist die Inanspruchnahme der degressiven AfA nur dann möglich, wenn der obligatorische Vertrag nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 rechtswirksam abgeschlossen wird und der Stpfl. das Gebäude bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft hat.

Schätzung aufgrund nicht fortlaufender Rechnungsnummern

Mängel in den steuerlichen Aufzeichnungen führen in der Praxis nicht selten zu Hinzuschätzungen durch die Finanzbehörde. Der BFH bestätigt zwar regelmäßig, dass solche Gewinnhinzuschätzungen stets für den Einzelfall zu prüfen und sorgfältig zu begründen sind und einzelne Mängel in den Aufzeichnungen allgemein eine Hinzuschätzung noch nicht rechtfertigen. Das bestehende Streitpotenzial wird aber durch die erneute Beschäftigung des BFH mit einem solchen Fall unter-

Das Wachstumschancengesetz sieht eine befristete Wiedereinführung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter ab 1.10.2023 vor.

Darüber hinaus sollen auch Wohngebäude, die ab 01.10.2023 hergestellt werden, degressiv mit 6 % abgeschrieben werden können.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Bei Mängeln in den Steueraufzeichnungen kann die Finanzverwaltung Gewinnhinzuschätzungen vornehmen. Diese sind sorgfältig zu begründen.

Streitfall: Das Finanzamt stellte fest, dass ein Unternehmer keine fortlaufende Nummerierung seiner Ausgangsrechnungen führte. Im Rahmen einer Geldverkehrsrechnung wurden Fehlbeträge und ungeklärte Einlagen festgestellt. Das Finanzamt nahm eine Gewinnhinzurechnung vor.

BFH: Lücken im Rechnungsnummernkreis können im Einzelfall eine Hinzurechnung begründen. Im Streitfall wurde die Schätzungsbefugnis auch auf andere Unklarheiten gestützt, weshalb schon deshalb dem Finanzamt zuzustimmen war.

Für gewerbsteuerpflichtige Unternehmer

Werbeaufwendungen für das Sponsoring von Sport oder Kultur sind steuerlich abzugsfähig. Die Finanzverwaltung sieht in den Aufwendungen auch Mietanteile, die für Zwecke der Gewerbesteuer hinzuzurechnen seien.

strichen.

Im Streitfall betrieb der Stpfl. einen Hausmeisterservice und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung. Während einer Betriebsprüfung stellte das Finanzamt eine lückenhafte bzw. keine fortlaufende Nummerierung der Ausgangsrechnungen des Stpfl. fest. Im Rahmen einer Geldverkehrsrechnung stellte es zudem Fehlbeträge und ungeklärte Einlagen in erheblicher Höhe fest, so dass es eine Hinzuschätzung bei den Betriebseinnahmen vornahm. Bei der Höhe orientierte sich das Finanzamt an den jährlichen Fehlbeträgen der Geldverkehrsrechnung.

Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass nach den Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes Rechnungen „eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer)“ enthalten müssen.

Der BFH kommt in dem Beschluss vom 31.5.2023 (Az. X B 111/22) zu dem Ergebnis, dass die Frage der Hinzuschätzungsbefugnis von den Umständen des Einzelfalls abhängig ist. Bereits im Beschluss v. 7.2.2017 (Az. X B 79/16) kam das Gericht zu dem Ergebnis, dass Lücken im Rechnungsnummernkreis im Einzelfall eine Hinzuschätzung begründen können. Nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob allein der Umstand, dass ein Rechnungskreis Lücken aufweist, eine Schätzung notwendig macht.

Es ist davon auszugehen, dass es nicht zwingend des Hinzutretens weiterer Um-

Handlungsempfehlung: Dies unterstreicht erneut die Notwendigkeit, auf ordnungsgemäße Aufzeichnungen zu achten. Fortlaufende Rechnungsnummern sollten dringend eingehalten werden. Eventuelle Lücken in den Rechnungsnummern sollten dokumentiert werden.

stände bedarf, wenn die Lückenhaftigkeit der Rechnungsnummern ausreichend Anlass für eine Hinzuschätzung bietet. Im Streitfall konnte diese Frage ungeklärt bleiben, da die Schätzungsbefugnis gerade nicht allein auf die Nummerierung der Rechnungen gestützt wurde, sondern ebenso auf das Ergebnis der Geldverkehrsrechnung und die ungeklärten hohen Einlagen aus dem Privatvermögen.

Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags

Im Rahmen des Sportsponsoring (und auch z.B. bei Kultursponsoring) nutzt der Sponsor vielfach die Öffentlichkeitswirkung einer Veranstaltung, um Werbung für sein Unternehmen zu machen. Dies betrifft z.B. Bandenwerbung im Sportstadion, Trikotwerbung oder Werbung am Stadiongebäude. Solche Sponsoringaufwendungen führen grds. zu abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Die Finanzverwaltung sieht insoweit aber vielfach auch Mietelemente und will solche Aufwendungen dann (anteilig) bei der Ermittlung der Gewerbesteuer wieder hinzurechnen. Dem hat nun aber der BFH mit Entscheidung vom 23.3.2023 (Az. III R 5/22) widersprochen. Klargestellt wurde, dass

– unter den Begriff der Mietzinsen und Pachtzinsen i.S.d. gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen nur Leistungen auf Grund solcher Verträge fallen, die ihrem wesentlichen Gehalt nach Miet- oder Pachtverträge sind,

– eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte insgesamt dann ausscheidet, wenn der Vertrag neben der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung wesentliche nicht trennbare miet- oder pachtfremde Elemente enthält, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen, und

– es sich bei einem Sponsoringvertrag um einen atypischen Schuldvertrag handeln kann, bei dem die einzelnen Leistungspflichten derart miteinander verknüpft sind, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen, so dass auch eine nur teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags ausscheidet.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH geklagt, die einen Großhandel betreibt und Hauptsponsor eines Sportvereins ist. Auf der Grundlage einer für jede Saison getroffenen Sponsoringvereinbarung ruft der Verein, der die Vermarktungsrechte im Rahmen der Heimspiele hält, jährlich festgelegte Beträge ab, die die Stpfl. als Betriebsausgaben verbucht.

Im Streitjahr 2015 hatte der Verein (gegen die Zahlung des Sponsoringbetrags) dem Sponsor (der Stpfl.) verschiedene Sponsorenrechte eingeräumt, insbesondere bei den Heimspielen, u.a.

- Nutzung des Vereinslogos für Werbezwecke,
- Werbepresenz in Form von Firmenlogos des Sponsors auf dem Trikot, der Aufwärmbekleidung, der Kleidung der Offiziellen (z.B. Trainer),
- Bandenwerbung.

Handlungsempfehlung: Mit diesem ausführlich und überzeugend begründeten Urteil liegt erstmals eine höchstrichterliche Entscheidung zu den gewerbesteuerlichen Konsequenzen des Sponsoring im Hinblick auf die Hinzurechnungsvorschriften vor. Der BFH stellt auf die Besonderheiten der Sponsoringvereinbarungen ab, mit denen ja eine Öffentlichkeitswirkung („Wahrnehmbarkeit“) erreicht werden soll – und nicht etwa die schlichte Überlassung von Werbeflächen in Gestalt von Trikotstoffen bezweckt wird.

In der Praxis wird – gerade auch nach dieser Entscheidung – jeder einzelne Vertrag daraufhin geprüft werden müssen, ob das Sponsoring-Vertragsverhältnis ein einheitliches und unteilbares Ganzes darstellt. Dies kann zu bejahen sein, wenn im Zuge einer Pauschalvergütung sowohl die Leistung des Gesponsorten als auch ein Förderzweck mit abgegolten werden sollen.

Der BFH hat insoweit entschieden, dass die Sponsoringaufwendungen bei der Ermittlung der Gewerbesteuer nicht etwa (anteilig) als Miet- und Pachtzinsen zu berücksichtigen seien. Entscheidend sei z.B. hinsichtlich der Banden nicht etwa die Überlassung der Flächen. Der Sponsoringvertrag sei nicht als Miet-/Pachtvertrag einzustufen. Entscheidend sei die vom Sportverein erbrachte Werbeleistung. Diese werde erst durch die Sportveranstaltung und deren Attraktivität bei den Zuschauern geschaffen.

In einem Streitfall hatte ein Sportverein einem Sponsor verschiedene Werberechte, u. a. Bandenwerbung, eingeräumt.

BFH: Es handelt sich nicht um Miet- und Pachtzinsen. Nicht die Überlassung der Bandenfläche sei entscheidend, sondern die vom Verein erbrachte Werbeleistung.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Eine abhängige Beschäftigung unterliegt der Sozialversicherungspflicht.

Wesentliches Kriterium für die Abhängigkeit ist die Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers. Eine unternehmerische Tätigkeit erfordert unternehmerisches Risiko einerseits und Gewinnchancen andererseits.

Ein Fitnesstrainer, der in Fitnessstudios nur vorgegebene Programme ausführt und nach Zeit bezahlt wird, ist abhängig beschäftigt.

Für alle Arbeitnehmer

BFH: Für die Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung sei es erforderlich, dass die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung im Haupthausstand nicht unzureichend ist.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Sozialversicherung: Abhängige Beschäftigung

Die Beurteilung einer Sozialversicherungspflicht ist nicht zuletzt für den Arbeitgeber von großer Bedeutung, da dieser für nicht abgeführte Sozialversicherungsbeiträge in Haftung genommen werden kann. Unabhängig etwa von der Bezeichnung der Tätigkeit und dem Willen der Vertragspartner unterliegt eine abhängige Beschäftigung grds. der Sozialversicherungspflicht. Ob eine abhängige Beschäftigung oder eine selbständige Tätigkeit vorliegt, ist im Einzelfall anhand der wesentlichen Umstände zu beurteilen, wobei es insbesondere auf die Eingliederung des Betroffenen in den Betrieb des Auftraggebers und das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit beim Auftragnehmer mit entsprechendem unternehmerischem Risiko einerseits und unternehmerischer Gewinnchancen andererseits ankommt.

Hierzu stellt das Bayerische Landessozialgericht mit Beschluss vom 18.8.2023 (Az. L 7 BA 72/23 B ER) fest, dass Fitnesstrainer, die in die betriebliche Organisation des Fitnessstudios eingebunden sind, nach abgeleiteten Stunden bezahlt werden und lediglich die Aufgabe haben, ein vorgegebenes Programm auszufüllen, abhängig beschäftigt sind und damit der Sozialversicherung unterliegen. Folgende Aspekte waren entscheidend:

– Die Fitnesstrainer waren nach Annahme des Kursleitungsauftrages in die betriebliche Organisation des Fitnessstudios eingebunden. Das Studio hat das Angebot an Trainingsmöglichkeiten und Kursen bestimmt und ebenso, ob Kurse bei fehlender Auslastung nicht stattfanden, und hat die Kunden angeworben. Die Kursleiter haben nur die Aufgabe gehabt, das vorgegebene Programm auszufüllen.

Handlungsempfehlung: Auch wenn eine solche Prüfung stets für den Einzelfall durchzuführen ist und dieser Beschluss daher nicht zwingend auf ähnliche Konstellationen anzuwenden ist, sollte dies aber die bestehende Problematik in der Praxis verdeutlichen.

– Die Kursleiter hatten nicht die Möglichkeit, das Kursangebot zu verändern oder durch andere Kurse zu ersetzen. Die Kurse sind in den Räumlichkeiten des Studios durchzuführen gewesen. Die Kursleiter haben damit faktisch keine unternehmerischen Gestaltungsfreiheiten gehabt.

– Die Kursleiter sind zudem nach geleisteter Tätigkeitszeit bezahlt worden. Hieraus ergibt sich kein Unternehmerrisiko, da geleistete Arbeit stets vergütet worden ist.

Doppelte Haushaltsführung: Beteiligung an Lebenshaltungskosten

Die Anerkennung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung setzt

nach den gesetzlichen Vorgaben das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Dazu hat der BFH mit Entscheidung vom 12.1.2023 (Az. VI R 39/19) klargestellt, dass Kosten der Lebensführung die Kosten des Haushalts und die sonstigen Lebenshaltungskosten im Haupthausstand sind. Die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung darf nicht erkennbar unzureichend sein.

Das Gesetz sieht keine betragsmäßige Grenze vor. Eine Haushaltsbeteiligung in sonstiger Form (z.B. durch die Übernahme von Arbeiten im Haushalt oder Dienstleistungen für den Haushalt) genügt jedoch nicht. Auch darf die finanzielle Beteiligung des Stpfl. an den Kosten des (Haupt-)Hausstands nicht erkennbar unzureichend sein, was stets für den Einzelfall zu prüfen ist. Als Vergleichsmaßstab dienen die im Jahr tatsächlich entstandenen Haushalts- und sonstigen Lebenshaltungskosten. Diese hat der Stpfl. darzulegen und ggf. nachzuweisen.

Im Streitfall wohnte der ledige Stpfl. zusammen mit seinem Bruder unentgeltlich in einer Wohnung im Obergeschoss des elterlichen Hauses und unterhielt darüber hinaus am Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte einen weiteren Haushalt. Die Wochenenden und i.d.R. den Urlaub verbrachte der Stpfl. in der Wohnung und war

Hinweis: Zu den Kosten des Haushalts und den sonstigen Lebenshaltungskosten zählen vornehmlich die Kosten, die für die Nutzung des Wohnraums aufgewendet werden müssen bzw. die durch dessen Nutzung entstehen (z.B. Finanzierungs- oder Mietkosten, Betriebs- und sonstige Nebenkosten, Kosten für die Anschaffung und Reparatur von Haushaltsgegenständen, Renovierungs- und Instandhaltungskosten) sowie die sonstigen Kosten der Haushaltsführung in der Wohnung (z.B. Aufwendungen für Lebensmittel, Hygiene, Zeitung, Rundfunk, Telekommunikation etc.).

Handlungsempfehlung: Im konkreten Fall ist Beweisvorsorge zu treffen und die Kosten des Haushalts und der davon durch den Stpfl. getragene Anteil möglichst genau aufzuzeichnen.

vor Ort Mitglied von Organisationen und Vereinen.

Im Streitjahr erwarb er für sich und seinen Bruder Lebensmittel und Getränke für rd. 1.400 € und überwies zum Jahresende 1.200 € mit dem Verwendungszweck „Nebenkosten/ Telekommunikation“ sowie 550 € mit dem Verwendungszweck „Anteil neue Fenster in 2015“ auf ein Konto seines Vaters. Ab 2016 wurde ein Haushaltskonto angelegt, auf das der Stpfl. und sein Bruder monatlich 100 € bzw. 150 € überwiesen. Im Streitfall war dies für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung ausreichend.

Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Verpflegungsdienstleistungen

Bei der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer durch unternehmenseigene Kantinen ist aus Vereinfachungsgründen bei der Ermittlung der

Handlungsempfehlung: Die umsatzsteuerliche Verbuchung ist also mit Sorgfalt vorzunehmen und entsprechend zu dokumentieren.

Die Übernahme von Arbeiten im Haushalt genügt insoweit nicht. Die Höhe der finanziellen Beteiligung sollte sich nach den tatsächlichen Lebenshaltungskosten richten.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Aufgrund der temporären Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Mahlzeiten ohne Getränke, kann im Falle der Abgabe durch eine unternehmenseigene Kantine die Sachbezugspauschale aufgeteilt werden.

Für alle Kapitalanleger

Depotbanken führen Verlustverrechnungen mit Gewinnen nur innerhalb eines Kalenderjahres durch. Darüber hinaus erfolgt ein Vortrag auf Ebene der Depotbank ins Folgejahr.

Für eine institutsübergreifende Verlustverrechnung in der Einkommensteuererklärung muss der Steuerpflichtige bei der Depotbank bis zum 15.12. eine Verlustbescheinigung anfordern.

Für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft

Bürgt ein Gesellschafter für die Fremdfinanzierung seiner Gesellschaft und tritt später der Sicherungsfall ein, hat der Gesellschafter einen Regressanspruch, der in der Regel wertlos ist.

Hinweis: Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken gilt nach aktuellem Rechtsstand noch bis zum 31.12.2023. Abzuwarten bleibt, ob eine weitere – ggf. dauerhafte – Anwendung des ermäßigten Steuersatzes noch gesetzlich geregelt wird.

Bemessungsgrundlage von dem Wert auszugehen, der dem amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV entspricht. Die Finanzverwaltung teilt nun mit, dass auf Grund der temporären Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken bei einer erforderlichen Aufteilung der Bemessungsgrundlage von Sachbezugspauschalen wie folgt vorzunehmen ist:

- 70 % auf Lieferungen/Leistungen, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz und
- 30 % auf Lieferungen/Leistungen, die dem regulären Umsatzsteuersatz unterliegen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Verlustverrechnung bei Kapitalerträgen

Die Möglichkeiten der Geltendmachung von Verlusten aus einzelnen Kapitalerträgen sind in vielfacher Weise beschränkt. Dies gilt zum einen betragsmäßig, aber es existieren auch verschiedene Verlustverrechnungskreise. Hinzuweisen ist darauf, dass die auszahlende Stelle (regelmäßig die Depotbank) Verluste mit im gleichen Kalenderjahr entstandenen Gewinnen ausgleicht und ggf. zu viel abgeführte Kapitalertragsteuer wieder gutschreibt. Sofern eine Verlustverrechnung innerhalb eines Jahres nicht erfolgen kann, erfolgt grundsätzlich ein jahresübergreifender Vortrag der verschiedenen Verlustverrechnungstöpfe auf Ebene der Depotbank.

Eine institutsübergreifende Verlustverrechnung ist hingegen nur im Rahmen der Einkommensteuererklärung möglich. In diesem Fall muss der Stpfl. bis spätestens zum 15.12. von der Depotbank eine Verlustbescheinigung anfordern. Für bestimmte Verluste aus Termingeschäften oder Verluste aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung, aus der Ausbuchung wertloser Aktien etc. findet eine Verrechnung hingegen ausschließlich im Rahmen der Veranlagung statt.

Handlungsempfehlung: Die Regeln zur Geltendmachung von Verlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sind restriktiv und komplex. Es sollte rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

Verluste aus Termingeschäften, insbesondere aus dem Verfall von Optionen und Glattstellungsgeschäften, können nur mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Einkünften aus Stillhalterprämien ausgeglichen werden, soweit die Verluste nach dem 31.12.2020 entstanden sind. Die Verlustverrechnung ist beschränkt auf 20.000 € pro Jahr. Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgetragen werden und jeweils i.H.v. 20.000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften oder mit Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden, wenn nach der unterjährigen Verlustverrechnung ein verrechenbarer Gewinn verbleibt. Verluste aus Stillhaltergeschäften (z.B. durch entsprechende Glattstellungsgeschäfte) werden von dieser Verlustverrechnungsbeschränkung nicht erfasst.

Verlust aus einer Gesellschafterbürgschaft

Die Fremdfinanzierung einer kleineren oder mittleren GmbH kann vielfach nur dadurch realisiert werden, dass Gesellschafter Sicherheiten stellen. Dies erfolgt oft durch eine selbstschuldnerische Höchstbetragsbürgschaft oder auch durch Verpfändung eines Wertpapierdepots an die darlehensgebende Bank. Tritt dann der Sicherungsfall ein, so nimmt die Bank den Gesellschafter aus der Bürgschaft in Anspruch. Der Gesellschafter hat einen Regressanspruch gegen die GmbH, welcher aber wertlos sein wird.

Hinsichtlich der Frage, ob und wann der Gesellschafter die Aufwendungen aus der Bürgschaftsinanspruchnahme steuerlich geltend machen kann, ist – bei einer GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen – zwischen folgenden Fällen zu unterscheiden:

– Befand sich die GmbH bereits bei Hingabe der Bürgschaft in der Krise, so ist die

Hinweis: Anders ist die Beurteilung, wenn die GmbH-Beteiligung ihrerseits in einem steuerlichen Betriebsvermögen gehalten wird. So auch bei Bestehen einer steuerlichen Betriebsaufspaltungskonstellation.

Bürgschaftsübernahme von vorneherein gesellschaftsrechtlich veranlasst und die Aufwendungen aus der Bürgschaftsübernahme können nur als nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden.

– Befand sich die GmbH bei Bürgschaftsübernahme noch nicht in der Krise, so ist die Bürgschaftsübernahme zunächst noch nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst. Dies ändert sich mit Eintritt der Krise der Gesellschaft. Der Wertverlust der Bürgschaftsregressforderung bis zum Eintritt der Krise ist mangels gesellschaftsrechtlicher Veranlassung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ansetzbar. Der Wertverlust ab der Entscheidung über das Stehenlassen der Bürgschaft ist hingegen bei Liquidation der Gesellschaft bzw. Verkauf der Anteile berücksichtigungsfähig.

Mit der Frage der Berücksichtigung des Verlusts aus einer stehengelassenen Gesellschafterbürgschaft als Verlust bei den Kapitaleinkünften hatte sich der BFH zu beschäftigen. Streitig war, ob der Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen steuerlich erfasst werden kann. Nachdem im März 2013 über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden war, trafen der Stpfl. und sein Bruder mit den Gläubigern der GmbH diverse Zahlungs- und Verzichtvereinbarungen.

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2014 erklärte der Stpfl. nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens einen Auflösungsverlust. Hiervon berücksichtigte das Finanzamt nur einen Teil mit der Argumentation, dass sämtliche Bürgschaftsversprechen vor der Krise abgegeben und bei Kriseneintritt stehengelassen worden seien. Die späteren Zahlungen seien infolge der Wertlosigkeit etwaiger Rückgriffsansprüche bei Kriseneintritt wertmäßig nicht mehr in die Verlustberechnung einzustellen. Eine Berücksichtigung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen komme auf Grund des Subsidiaritätsprinzips und somit des Vorrangs des gewerblichen Auflösungsverlusts nicht in Betracht.

Der BFH bestätigte dagegen mit Urteil vom 20.6.2023 (Az. IX R 2/22) die steuerliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen aus der Bürgschaftsinanspruchnahme.

Der Einzelfall ist entscheidend, ob und in welcher Höhe der Wertverlust steuerlich abzugsfähig ist.

Streitfall: Der Steuerpflichtige hatte vor der Krise ein Bürgschaftsversprechen abgegeben und bei Kriseneintritt stehengelassen. Nach Eintritt der Insolvenz machte er einen Auflösungsverlust geltend. Die Wertlosigkeit des Regressanspruchs erkannte das Finanzamt allerdings nicht vollständig an.

Der BFH widersprach dem Finanzamt. Der Verlust aus dem Regressausfall ist als Verlust aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen.

Für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner

Streitfall: Der Mehrheitsgesellschafter hatte von seiner GmbH eine Pensionszusage. Diese hatte den Vorbehalt, dass die GmbH Leistungen kürzen kann, wenn sich bei ihr die wirtschaftliche Lage wesentlich verschlechtert.

Als die Verschlechterung eintrat, wurde die Aufhebung der Pensionszusage beschlossen und eine Abfindung zugunsten des Gesellschafters in Höhe der Zahlungen durch die Rückdeckungsversicherung vereinbart.

Hierzu stellt das Gericht heraus:

- Der Ausfall der Bürgschaftsregressforderungen (und von Gesellschafterdarlehen) sind als Verluste aus Kapitaleinkünften steuerlich zu berücksichtigen. Die erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht ist zu bejahen. Von einer fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ist nur dann auszugehen, wenn die Erzielung von positiven Einkünften insgesamt ausscheidet, was vorliegend nicht gegeben war.
- Im Zeitpunkt der Krise ist der gemeine Wert auf Grund des zu erwartenden Aus-

Handlungsempfehlung: In derartigen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden, da verschiedene Fallkonstellationen unterschieden werden müssen.

falls regelmäßig mit 0 € anzusetzen. Dies hat zur Folge, dass der Wertverlust vom Nennwert der Forderung bis auf 0 € alleinig bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen ist. Die Subsidiarität (und damit Zuordnung zur Beteiligung und eines hieraus realisierten Auflösungsverlustes) erstreckt sich nur auf den im Rahmen des Auflösungsverlusts positiv erfassten Forderungsverlust nach gesellschaftsrechtlicher Verstrickung der Bürgschaft (hier: 0 €), nicht aber auf den zuvor eingetretenen Wertverlust.

- Verbürgen sich mehrere Gesellschafter für dieselbe Gesellschaftsschuld, kann der über seinen Anteil hinaus in Anspruch genommene Bürge den Ausfall seiner gegen die Gesellschaft gerichteten Regressforderung nur dann in voller Höhe steuerlich geltend machen, wenn feststeht, dass die Ausgleichsforderung gegen den Mitbürgen nicht realisierbar und damit wertlos ist.

Für Kapitalgesellschaften

Sanierungsbedingte Abfindung einer Pensionszusage

Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil v. 26.5.2023 (Az. 4 K 3618/18 E) hat das FG Münster entschieden, dass die Abfindung einer zu Gunsten eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers bestehenden Pensionszusage dann nicht zu einer vGA führt, wenn die Abfindung dazu dient, eine (unmittelbar drohende) Zahlungsunfähigkeit der GmbH zu beseitigen.

Im konkreten Streitfall war – verkürzt dargestellt – strittig, ob eine im Jahr 2012 erfolgte Zahlung für die Abfindung einer Pensionszusage zu Unrecht als eine vGA behandelt wurde. Der Stpfl. hielt 90 % der Anteile an der GmbH. In 2002 gewährte diese dem Stpfl. einen Rechtsanspruch auf Versorgung („Pensionszusage“ mit Witwenversorgung und Berufsunfähigkeitsrente).

Die GmbH behielt sich ausdrücklich vor, die zugesagten Leistungen zu kürzen oder einzustellen, wenn sich ihre wirtschaftliche Lage nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass ihr eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann.

Ab 2009 gingen die Umsätze der GmbH stetig zurück, in 2011 wies die GmbH sogar einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag i.H.v. 25 000 € aus, obwohl schon in 2011 das Geschäftsführergehalt merklich gekürzt worden war. Auch im Jahr 2012 verringerte sich der Umsatz der GmbH weiter, so dass beschlossen wurde, die erteilte Pensionszusage zum 1.12.2012 aufzuheben und eine Vereinba-

zung zur Abfindung der Versorgungsansprüche zu treffen.

Die GmbH sagte eine Abfindung von 66 T€ zu, die sie aus den Zahlungen der von ihr gekündigten Rückdeckungsversicherung (die GmbH erhielt insgesamt 66 T€) im Dezember 2012 begleichen konnte. Der Stpfl. wiederum gewährte der GmbH (im Gegenzug noch im Dezember 2012) ein Darlehen i.H.v. 13 000 €. Die GmbH buchte in ihrer eigenen Gewinnermittlung u.a. die bis dahin bilanzierte Pensionsrückstellung sowie die Forderung aus den Rückdeckungsversicherungen erfolgswirksam aus.

Nach einer Betriebsprüfung kam die Finanzverwaltung zu dem Ergebnis, dass eine sog. Spontanabfindung mit der Folge einer vGA vorliege und von einer gesellschaftlichen Veranlassung der Abfindung auszugehen sei. Denn eine drohende Überschuldung der GmbH habe zum Abfindungszeitpunkt nicht vorgelegen. Es seien zudem zeitgleich keine weiteren Maßnahmen zur Liquiditätsverbesserung getroffen worden. Auch sei die Vorgehensweise unter Fremdvergleichsgesichtspunkten nicht nachvollziehbar.

Die ursprüngliche Pensionszusage sehe keine Abfindungsregelung vor und der Abfindungsplan sehe lediglich eine Zahlung i.H.v. 66 000 € vor, enthalte aber keine weiteren Berechnungsanweisungen. Daher sei auf der Ebene des Stpfl. eine vGA i.H.v. 66 000 € zu berücksichtigen (Kapitalerträge). Die Finanzverwaltung führte weiter aus, dass wenn eine Abfindung spontan vereinbart werde, dies nicht dem bei beherrschenden Gesellschaftern zu beachtenden Gebot genüge, Vereinbarungen im Vorhinein zu treffen.

Das FG hat dazu entschieden, dass die Abfindung der zu Gunsten des Stpfl. bestehenden Pensionszusage zu Unrecht als eine vGA behandelt wurde. Eine gesellschaftliche Veranlassung sei insbesondere dann gegeben, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diesen Vorteil unter sonst gleichen Umständen einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte. Dabei sei der Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers aber nur ein Teilaspekt des Fremdvergleichs.

Vorliegend sei die an den Stpfl. erfolgte Zahlung zur Abfindung der zu seinen Gunsten bestehenden Pensionszusage nicht gesellschaftlich, sondern betrieblich veranlasst gewesen, da ein wirtschaftlicher Grund für die Notwendigkeit einer

Hinweis: Angesichts des anhängigen Revisionsverfahrens (Az. des BFH: VII R 17/23) ist die weitere Rechtsentwicklung zu verfolgen. Sollte der BFH die Argumentation des FG bestätigen, könnten in wirtschaftlichen Krisen einer GmbH bestehende Pensionsansprüche rechtssicher abgefunden werden. Im konkreten Einzelfall sollte auf fachlichen Rat nicht verzichtet werden.

Abfindung vorlag. Mithin liege keine vGA vor. Es sei zu beachten, dass die geleistete Abfindungszahlung nicht ohne Gegenleistung erfolgte, da der Stpfl. diese Zahlung im Gegenzug für den Wegfall seines Pensionsanspruchs erhielt. Im Ergebnis habe es sich also um ein entgeltliches Austauschgeschäft gehandelt. Zusätzlich sei zu beachten, dass die getroffene Abfindungsvereinbarung im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit weiteren Sanierungsmaßnahmen zu Gunsten der GmbH erfolgte; es habe also keine isolierte Beendigung der Pensionszusage vor-

Die Finanzverwaltung sieht hierin eine Spontanabfindung, der eine gesellschaftliche Veranlassung zugrunde liegt. Die Abfindung sei eine vGA zugunsten des Steuerpflichtigen.

Das Finanzgericht Münster widersprach dem Finanzamt. Es handele sich um eine betriebliche Veranlassung, weil ein wirtschaftlicher Grund für die Abfindung vorlag. Eine vGA liege nicht vor.

Termine für Steuerzahlungen

Oktober 2023			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.10. (Dienstag)	13.10. (Freitag)	7.10. (Samstag)
<p>¹ 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>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>			
November 2023			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.11. (Freitag)	13.11. (Montag)	7.11. (Dienstag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.11. (Mittwoch)	20.11. (Montag)	12.11. (Sonntag)
<p>¹ 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>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p> <p>⁵ 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

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