

Steuer & Bilanz aktuell - März 2024

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Neues Zuwendungsempfängerregister	2
Interner Versorgungsausgleich	2
Für Personengesellschaften	3
Geändertes Personengesellschafts-Recht	3
Beteiligung an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft	4
„Earn-out-Zahlungen“ nach Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	5
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	6
Zahlungen des Arbeitnehmers bei Firmenwagen-Nutzung	6
Erste Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers	6
Anforderungen bei Einsatz eines Fahrtenbuchprogramms	7
Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten	8
Für Bezieher von Kapitaleinkünften	9
Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften	9
Antrag auf Günstigerprüfung	9
Für Kapitalgesellschaften	10
Haftung eines GmbH-Geschäftsführers	10
Termine für Steuerzahlungen	12
Termine für März und April	12

Editorial



Liebe Leserinnen und Leser, in unserer Februar-Ausgabe von Steuer & Bilanz aktuell hatten wir Sie darüber unterrichtet, dass Veränderungen in unserem Hause anstehen: Westprüfung Emde schließt sich mit dem Bremer Standort von RSM Ebner Stolz zusammen. Auch wenn die Mandantenbetreuung so bleibt, wie sie ist, so wird es

mit dem Prozess des Zusammenwachsens auch zu sichtbaren Änderungen kommen. Eine davon ist unser monatliches Informationsblatt Steuer & Bilanz aktuell. Denn diese Ausgabe wird die letzte sein, die aus dem Hause Westprüfung Emde kommt.

Mehr als 30 Jahre haben wir unsere Mandanten und andere interessierte Leser jeden Monat über das aktuelle Geschehen aus Steuergesetzgebung und Rechtsprechung informiert. Etwas mehr als 20 Jahre durfte auch ich daran mitwirken und habe das immer leidenschaftlich gerne getan. Ja, es kommt auch etwas Wehmut auf.

Dennoch ist der Schritt richtig, denn wir wissen, RSM Ebner Stolz verfügt ebenso über eine Mandanteninformation, die zehnmal im Jahr erscheint und mindestens genauso aktuell ist, wie Sie es bisher von uns gewohnt sind. Die „novus Mandanteninformation“ hat dazu noch eine deutlich umfangreichere Berichterstattung, da sie auch die Bereiche Wirtschaftsprüfung, Unternehmensberatung und Recht umfasst.

Möchten Sie gerne weiterhin regelmäßig informiert werden? Wir bieten Ihnen gerne an, das Informationsblatt von RSM Ebner Stolz fortan zu beziehen. Melden Sie sich gerne hierzu bei uns, am besten per E-Mail an Bremen@wpe-partner.de. Alles weitere würden wir für Sie in die Wege leiten.

Ich hoffe, dass auch in dieser letzten Ausgabe wieder einige interessante Berichte für Sie dabei sind. Genießen Sie die ersten Frühlingstage und die kommende Osterzeit.

Ihr

Olaf Seidel

Für alle Steuerpflichtigen

Das Zuwendungsempfängerregister umfasst alle gemeinnützigen Organisationen, die Spendenbestätigungen ausstellen dürfen.

Das Register ist für alle Interessierte online verfügbar.

Im Falle einer Ehescheidung

Streitfall: Der Ehemann hatte eine Versorgungszusage einer GmbH, woraus der Ehefrau im Falle der Ehescheidung ein hälftiger Anspruch zustand. In einer Ehefolgenreinbarung wurde die vollständige Zuordnung der Zusage dem Ehemann zugesprochen, während die Ehefrau als Gegenleistung werthaltige Gegenstände erhielt.

Für alle Steuerpflichtigen

Neues Zuwendungsempfängerregister

Das Zuwendungsempfängerregister ist ein bundesweites, zentrales Register, das alle Organisationen umfasst, die als gemeinnützig eingestuft und damit berechtigt sind, Zuwendungsbestätigungen (Spendenquittungen) auszustellen. Über dieses öffentlich zugängliche Register können sich Interessierte über den Gemeinnützigkeitsstatus von Organisationen informieren. Im Zuwendungsempfängerregister werden der Name der Organisation, die Anschrift, die steuerbegünstigten Zwecke nach der Abgabenordnung und das Datum zum letzten Freistellungs- oder Feststellungsbescheid angezeigt. Das Register ist nun **online verfügbar**.

Zuständig für die Führung des Zuwendungsempfängerregisters ist das Bundeszentralamt für Steuern. Die Eintragung erfolgt automatisch aus den Datenbeständen bei den Finanzämtern. Ausländische Organisationen können sich per elektronischem Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eintragen lassen. Die Daten zu den inländischen Zuwendungsempfängern werden von den Finanzämtern dem Bundeszentralamt für Steuern sukzessive automatisiert übermittelt. Daher werden zum Start des Registers nicht sofort alle für das Zuwendungsempfängerregister berechtigten Organisationen angezeigt werden können.

Das Zuwendungsempfängerregister ist abrufbar über:

[https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Gemeinnuetzigkeit/
Zuwendungsempfaengerregister/Zuwendungsempfaengerregister_node.html](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Gemeinnuetzigkeit/Zuwendungsempfaengerregister/Zuwendungsempfaengerregister_node.html)

Handlungsempfehlung: Gemeinnützige Körperschaften sollten den automatisch generierten Eintrag auf Richtigkeit prüfen. Es ist im Einzelfall möglich, dass der Datenbestand des Finanzamtes eine falsche Schreibweise des Namens der Körperschaft oder eine veraltete Adresse enthält. Dies findet dann auch Eingang in das öffentlich zugängliche Zuwendungsempfängerregister. Nach den verfügbaren FAQ müssen Datenänderungen beim zuständigen Finanzamt beantragt werden.

Interner Versorgungsausgleich

Vereinbaren geschiedene Eheleute in einer notariellen Scheidungsfolgenvereinbarung, dass der in Bezug auf eine Versorgungszusage des Ehemanns zu Gunsten der Ehefrau durchgeführte interne Versorgungsausgleich in der Weise rückgängig gemacht werden soll, dass die Versorgungszusage wieder in voller Höhe gegenüber dem Ehemann zu erfüllen ist und erhält die Ehefrau im Gegenzug dafür eine werthaltige Gegenleistung, erzielt sie keine steuerbaren Einkünfte, wenn ihr aus dem übertragenen Anrecht **noch kein fälliger Anspruch** zustand. Das hat der BFH mit Urteil vom 10.10.2023 (Az. IX R 15/22) entschieden. Mithin lösen diese Vorgänge zunächst einmal keine steuerlichen Folgen aus.

Im Urteilsfall bestand zu Gunsten des Ehemanns eine Versorgungszusage einer GmbH. Im internen Versorgungsausgleich als unmittelbare Folge der Ehescheidung wurde dieser Anspruch zur Hälfte der Ehefrau zugesprochen. In der sodann zwischen den Eheleuten geschlossenen Ehefolgenreinbarung erfolgte wieder eine vollständige Zuordnung zum Ehemann und im Gegenzug erhielt die Ehefrau entsprechend werthaltiges Sachvermögen (Miteigentum an zwei Grundstücken).

Der BFH bestätigte, dass die Ehefrau aus der notariellen Scheidungsfolgenverein-

barung keine steuerbaren Einkünfte erzielt hat. Es liegen weder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit noch aus einem privaten Veräußerungsgeschäft vor. Ebenso wenig wurde die Ehefrau für entgangene Einnahmen entschädigt.

Arbeitslohn floss schon deshalb nicht zu, weil der Versorgungsanspruch gegenüber der GmbH unverändert blieb. Mithin konnte auch kein Zufluss des Versorgungsanspruchs gegeben sein. Die Stpfl. hat auch nicht über einen fälligen Anspruch verfügt und dadurch den Lohnzufluss bewirkt. Es bestand kein fälliger Anspruch gegen die GmbH. Darüber hinaus erfolgte zwar im Rahmen der Scheidungsfolgenvereinbarung wirtschaftlich eine Zurückübertragung der Versorgungsanwartschaft auf den Ehemann, für ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft in Bezug auf die auf die Ehefrau übertragenen Anteile an den Grundstücken fehlte es jedoch an einer echten Anschaffung der Anwartschaft, da die Stpfl. diese unentgeltlich erworben hatte.

Handlungsempfehlung: In der Praxis können solche Scheidungsfolgevereinbarungen also ohne Steuerbelastung vereinbart werden. Im konkreten Fall sollte aber stets rechtlicher und steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Personengesellschaften

Geändertes Personengesellschafts-Recht

Zum 1.1.2024 sind für Personengesellschaften – und insbesondere für Gesellschaften bürgerlichen Rechts – mit dem Personengesellschaftsmodernisierungsgesetz (MoPeG) umfangreiche gesellschaftsrechtliche Änderungen in Kraft getreten. Dies führte Ende 2023 zu erheblichen Unsicherheiten bezüglich etwaiger steuerlicher Konsequenzen. Der Gesetzgeber hat indes klargestellt, dass das MoPeG hier nicht zu Änderungen der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften führt. Insbesondere verbleibt es bei deren transparenter Besteuerung, d.h. steuerliche Ergebnisse werden bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erst auf Ebene der Gesellschafter erfasst.

Ebenso bleibt es zumindest zeitlich befristet für die Jahre 2024 bis 2026 dabei, dass Grundstücke ohne Belastung mit Grunderwerbsteuer vom Gesellschafter auf die Personengesellschaft und umgekehrt übertragen werden können, jedenfalls in dem Umfang, in dem der Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt ist. Durch Anwendung einschlägiger **grunderwerbsteuerlicher Befreiungstatbestände** können damit weiterhin Grundstücke z.B. im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf eine durch Kinder gebildete Grundstücksgesellschaft übertragen werden, ohne dass dies mit Grunderwerbsteuer belastet ist. Dabei sind allerdings die Befristungen zu beachten.

Handlungsempfehlung: Gesellschaftsrechtlich ist zu beachten, dass ab 2024 in öffentlichen Registern wie dem Grundbuch oder dem Handelsregister zu Gunsten von GbRs nur noch dann Rechte eingetragen werden können, wenn die GbR ihrerseits im **neuen Gesellschaftsregister** eingetragen ist. Ist aktuell eine GbR bereits im Grundbuch (oder z.B. Handelsregister) eingetragen, so gilt zwar ein Bestandsschutz, jedoch werden diesbezügliche Änderungen nur dann eingetragen, wenn die GbR selbst im Gesellschaftsregister eingetragen ist. Insbesondere für die in der Praxis weit verbreitete **Immobilien-GbR** wird eine **Eintragung** im Gesellschaftsregister also zwingend erforderlich sein.

BFH: Die Ehefrau erzielt aus der Vereinbarung keine steuerbaren Einkünfte.

Für alle Personengesellschaften

Am 1.1.2024 sind für Personengesellschaften, insbesondere für GbR's, gesellschaftsrechtliche Änderungen in Kraft getreten (MoPeG).

Die ertragsteuerliche Behandlung von Personengesellschaften bleibt davon unberührt. Bezüglich der Grunderwerbsteuer bleiben die Begünstigungen bei einschließlich 2026 erhalten.

Für vermögensverwaltende Personengesellschaften

Grundsätzlich erzielen vermögensverwaltende Personengesellschaften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken sind außerhalb der 10-Jahres-Frist steuerfrei.

BFH: Hat eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eine Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft, liegen auch bei ihr gewerbliche Einkünfte vor, so dass der Verkauf eines Vermietungsobjektes steuerpflichtig ist.

Die vermögensverwaltende Personengesellschaft unterliegt dadurch allerdings nicht der Gewerbesteuer, so der BFH. Die Finanzverwaltung folgt dieser Ansicht bisher nicht.

Als eingetragene Gesellschaft ist die eGmbH allerdings zur Meldung ihrer wirtschaftlich Berechtigten zum Transparenzregister verpflichtet. Gegebenenfalls sind damit über das Transparenzregister Beteiligungsverhältnisse offenzulegen, die bisher nicht publik sind.

Beteiligung an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft

Personengesellschaften können nicht nur gewerbliche Tätigkeiten ausüben. Vielfach sind auch vermögensverwaltende Personengesellschaften anzutreffen, so z.B. Vermietungs-GbRs. In diesem Fall erzielen die Gesellschafter aus der Vermietungs-GbR Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Mithin liegen Überschusseinkünfte vor. Dies hat zur Folge, dass Wertsteigerungen der Vermögenssubstanz – außerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“ – steuerlich nicht erfasst werden. Zu beachten ist jedoch, dass nach den gesetzlichen Vorgaben die Einkünfte insgesamt als gewerblich eingestuft werden, sofern eine Personengesellschaft auch eine (geringfügige) gewerbliche Tätigkeit ausübt oder an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Insbesondere beim zweitgenannten Fall war bisher fraglich, ob zu Gunsten der ansonsten vermögensverwaltenden Gesellschaft eine Bagatellgrenze zur Anwendung kommt.

Der BFH hat seine Rechtsprechung aus dem Jahr 2019 mit Entscheidung vom 5.9.2023 (Az. IV R 24/20) bestätigt, nach der in der Konstellation, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eine Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft hält, dies dazu führt, dass bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft **insgesamt gewerbliche Einkünfte vorliegen**. Dies wird steuerlich als „Aufwärtsabfärbung“ bezeichnet. Insoweit spielt die Höhe der Beteiligung an der gewerblichen Personengesellschaft und die Frage, in welcher Höhe aus dieser Beteiligung Erträge erzielt werden, keine Rolle. Das heißt, es existiert insoweit **keine Bagatellgrenze**.

Die Einstufung der Tätigkeit der vermögensverwaltenden Personengesellschaft als gewerbliche Tätigkeit führt dazu, dass steuerliches Betriebsvermögen vorliegt. Dies bedeutet insbesondere, dass – anders als bei einer rein vermögensverwaltenden Gesellschaft – Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz steuerlich erfasst werden. Handelt es sich insoweit also z.B. um eine Vermietungsgesellschaft, so würde ein bei Veräußerung des Vermietungsobjektes erzielter Gewinn steuerlich erfasst.

Der BFH bestätigt aber auch, dass die Annahme gewerblicher Einkünfte nicht zur Folge hat, dass die an sich vermögensverwaltende Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterliegt. Insofern ist vielmehr nach Ansicht des Gerichts eine einschränkende Auslegung angezeigt.

Hinweis: Die FinVerw folgt dieser Aussage des BFH zur Gewerbesteuer bislang nicht. Ob angesichts der nun bestätigten Rechtsprechung an dieser Ansicht weiter festgehalten wird, bleibt abzuwarten.

Handlungsempfehlung: Soll die Aufwärtsabfärbung vermieden werden, so darf die Beteiligung an der gewerblichen Personengesellschaft nicht von der vermögensverwaltenden tätigen Gesellschaft gehalten werden. Gegebenenfalls kann die Beteiligung über eine beteiligungsidentische Schwester-Personengesellschaft gehalten werden.

„Earn-out-Zahlungen“ nach Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Im Zuge der Veräußerung von Unternehmen oder Gesellschaftsbeteiligungen werden häufig sog. Earn-out-Klauseln vereinbart, um einen gewissen Risikoausgleich zwischen Veräußerer und Erwerber zu erreichen. Danach wird neben einem festgelegten Kaufpreis eine zusätzliche Zahlung vorgesehen, auf deren Gewährung ein Anspruch besteht, wenn bestimmte unternehmensbezogene Zielgrößen in einem vereinbarten Zeitraum erreicht oder überschritten werden (z.B. Gewinn- oder Umsatzgrößen). In diesen Fällen erfolgt bei Erreichen der Zielgröße eine nachträgliche Kaufpreiszahlung.

Steuerlich ist die Übertragung von Mitunternehmeranteilen begünstigt. So kann – bis zu einer gewissen Höhe des Veräußerungsgewinns – ein Freibetrag gewährt werden und es kann ein ermäßigter Einkommensteuersatz auf den Veräußerungsgewinn zur Anwendung kommen. Im Hinblick auf Earn-out-Zahlungen stellt sich die Frage,

– wann diese zu versteuern sind, also ob sich insoweit eine nachträgliche Änderung des ursprünglich ermittelten Veräußerungsgewinns ergibt oder ob diese erst im Jahr des Zuflusses zu versteuern sind und

– ob diese an den steuerlichen Vergünstigungen für den Veräußerungsgewinn teilhaben oder im Jahr des Zuflusses der normalen Einkommensteuer unterliegen.

Hierzu hat der BFH mit Urteil vom 9.11.2023 (Az. IV R 9/21) entschieden, dass bei Vereinbarung einer sog. Earn-out-Klausel im Zuge der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (Entrichtung eines variablen Kaufpreises, wenn bestimmte unternehmensbezogene Größen überschritten werden) diese erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu erfassen sind. Es kommt also nicht zu einer rückwirkenden Korrektur des Veräußerungsgewinns. Damit unterliegen diese Earn-out-Zahlungen im Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer; eine etwaige **Steuersatzermäßigung für Veräußerungsgewinne kommt nicht zum Zuge**. Der Gewerbesteuer unterliegen diese Zahlungen aber regelmäßig nicht.

Hinweis: Offen ist die steuerliche Behandlung von solchen Earn-out-Zahlungen, die betragsmäßig bereits im Anteilskaufvertrag festgelegt sind und lediglich von dem Eintritt einer bestimmten Bedingung abhängig sind. Eine solche Konstellation war nicht Gegenstand des Streitfalles, sondern im entschiedenen Fall war eine variable Earn-out-Zahlung vereinbart worden. Bei betragsmäßig bereits im Anteilskaufvertrag fixierten Zahlungen wird die Ansicht vertreten, dass diese auf den Veräußerungszeitpunkt zurückwirken und mithin zu einer Änderung der Besteuerung des Veräußerungsgewinns führen. Durch die Rechtsprechung ist dieser Fall aber noch nicht geklärt worden.

Im Falle der Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Gewinne aus der Übertragung von Mitunternehmeranteilen sind steuerlich begünstigt.

Streitfall: Infolge einer Earn-Out-Klausel kam es zu einer nachträglichen Kaufpreiszahlung eines variablen Entgelts.

BFH: Die Earn-Out-Zahlung unterliegt als nachträgliche Zahlung der Einkommensteuer im Jahr des Zuflusses ohne Steuersatzermäßigung.

Besteuerung der Nutzung von Firmenwagen

Streitfall: Der Arbeitgeber stellte den Arbeitnehmern Parkplätze gegen ein Mietentgelt zur Verfügung. Bei der Berechnung des geldwerten Vorteils auf die Privatnutzung von Firmenwagen kürzte der Arbeitgeber die Parkplatzmiete vom Betrag nach der 1 %-Regelung.

Das Finanzamt wollte die Minderung nicht akzeptieren. Das FG Köln gab aber dem Steuerpflichtigen Recht.

Die Revision ist anhängig.

Für alle Arbeitnehmer

Die Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers ist entscheidend für den Werbungskostenabzug bzw. einer Firmenwagenbesteuerung.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Zahlungen des Arbeitnehmers bei Firmenwagen-Nutzung

Nach der Entscheidung des FG Köln vom 20.4.2023 (Az. 1 K 1234/22) mindern die von Arbeitnehmern gezahlten Entgelte für einen vom Arbeitgeber am Betriebsitz angemieteten Parkplatz den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs.

Die Stpfl. ermöglichte ihren Beschäftigten, an oder in der Nähe der Arbeitsstätte einen Parkplatz für monatlich 30 € anzumieten. Einem Teil der Beschäftigten standen Firmenwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Die Stpfl. berechnete den geldwerten Vorteil der Privatnutzung des Firmenwagens unter Anwendung der sog. 1 %-Regelung und zog die von den Beschäftigten an sie gezahlte Stellplatzmiete ab. Das Finanzamt wollte diese Minderung des geldwerten Vorteils nicht akzeptieren.

Das FG bestätigte jedoch die Auffassung der Stpfl. Zahle der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz ein Nutzungsentgelt, mindere dies den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung. Bei dessen Bemessung nach der 1 %-Regelung sei der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Vorteil als Arbeitslohn dadurch zuwendet, dass er ihm ein Kfz zur Privatnutzung zur Verfügung stellt und alle mit dem Kfz verbundenen Kosten trägt.

Zu diesen Kosten zählen solche Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs zu dienen bestimmt sind und im Zusammenhang mit seiner Nutzung zwangsläufig anfallen. Hierunter fallen neben den von der Fahrleistung abhängigen Aufwendungen für Treib- und Schmierstoffe auch die regelmäßig wiederkehrenden festen Kosten, etwa für Haftpflichtversicherung, Kraftfahrzeugsteuer, Absetzungen für Abnutzung und Garagenmiete. Hinsichtlich der von der Stpfl. selbst gezahlten Miete für den Stellplatz fehle es somit an einer Bereicherung der Arbeitnehmer und damit an einer Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn. Die Stellplatzmiete mindert bereits auf der Einnahmeseite den Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung.

Hinweis: Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Das Finanzamt hat gegen das Urteil Revision eingelegt, die unter dem Az. VI R 7/23 beim BFH anhängig ist. Gegebenenfalls kann die Minderung des Nutzungsvorteils vom Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden.

Erste Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers

Sowohl für die Frage des Abzugs von Werbungskosten als auch bei der Besteuerung des geldwerten Vorteils aus einer Firmenwagengestellung ist die Frage, ob und wo ein Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte im steuerlichen Sinne hat, von Bedeutung. Der BFH hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Der Bauleiter eines international tätigen Bauunternehmens war zwar mit dem „Einstellungsort Z“, an dem das Bauunternehmen eine feste Einrichtung unterhielt, eingestellt worden, nicht jedoch speziell mit der Maßgabe, dass er in dem auf dem Betriebsgelände befindlichen Gebäude tätig sein sollte. Wie durch Zeugenaussage nachgewiesen worden ist, war er für Tätigkeiten auf den jeweiligen Baustellen eingestellt worden und hat im Bürogebäude der Arbeitgeberin keine nennenswerten Arbei-

ten durchgeführt. Eine Zuordnung zu einer bestimmten ortsfesten Einrichtung erfolgte nicht.

Der BFH entschied mit Urteil vom 14.9.2023 (Az. VI R 27/21), dass der **Bauleiter keine erste Tätigkeitsstätte** im steuerlichen Sinne hat. Dies hatte zur Folge, dass für die Fahrten mit seinem Dienstwagen von der Wohnung aus nach Z kein Nutzungsvorteil anzusetzen war – also keine Anwendung der 0,03 %-Regelung – und somit kein Arbeitslohn vorlag und er die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand nach Maßgabe der Abwesenheit von der Wohnung absetzen konnte.

In dem Leitsatz zum Urteil fasst das Gericht zusammen, was auch für vergleichbare Fälle wichtig ist: Eine (stillschweigende) Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers ergibt sich nicht allein daraus, dass der Arbeitnehmer die Einrichtung (aus der maßgeblichen Sicht ex ante) nur gelegentlich zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsuchen muss, im Übrigen aber seine Arbeitsleistung überwiegend außerhalb der festen Einrichtung erbringt.

Handlungsempfehlung: Die Auseinandersetzungen vor den Finanzgerichten verdeutlichen, dass die Feststellung, ob und wo eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, im Einzelfall schwierig und streitanfällig sein kann. Die aktuelle Rechtsprechung ist in der Praxis auf vergleichbare Fälle zu übertragen.

Anforderungen bei Einsatz eines Fahrtenbuchprogramms

Wird der geldwerte Vorteil aus der Möglichkeit der Privatnutzung eines Firmenwagens nicht nach der 1 %-Methode als Regelmethode, sondern nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt, so werden hohe Anforderungen an die steuerliche Anerkennung des Fahrtenbuches gestellt. Das FG Düsseldorf bestätigt mit Entscheidung vom 24.11.2023 (Az. 3 K 1887/22 H (L)) diese formalen Anforderungen und hat entschieden, dass

- mit einem Fahrtenbuchprogramm, bei dem nachträgliche Veränderungen an bereits eingetragenen Daten nicht aus dem Fahrtenbuch selbst, sondern nur aus Änderungsprotokollen in gesonderten Dateien ersichtlich sind, sich kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erstellen lässt. Eine derartige Software ist bereits ihrer Art nach untauglich.
- ein Fahrtenbuch nicht zeitnah geführt wird, wenn die Eintragungen nur ein- bis zweimal pro Monat vorgenommen werden.

Im Streitfall ermittelte ein angestellter Geschäftsführer den geldwerten Vorteil aus der Firmenwagengestellung mittels der Fahrtenbuchmethode. Die Fahrtenbücher wurden mit der Software „Fahrtenbuch Express“ erstellt. Das verwendete Fahrtenbuchprogramm erlaubt es, vorgenommene Eintragungen bis zur abschließenden Festschreibung eines Monats zu verändern. Änderungen an den Eintragungen wurden nicht im Fahrtenbuch selbst, sondern in gesonderten Änderungsprotokollen vermerkt.

Hinsichtlich der formalen Anforderungen bestätigt das Gericht, dass ein mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugtes Fahrtenbuch eine äußere geschlossene Form nur dann aufweist, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwend-

In einem Streitfall erfolgte für einen Bauleiter keine Zuordnung zu einer bestimmten ortsfesten Einrichtung. Tatsächlich war er für Tätigkeiten auf den Baustellen eingestellt.

BFH: Der Bauleiter hat keine erste Tätigkeitsstätte. Eine Besteuerung der Fahrten von der Wohnung zum Betriebsort findet nicht statt. Verpflegungsmehraufwendungen können nach Reisekostengrundsätzen in Anspruch genommen werden.

Für Arbeitnehmer mit Firmenwagen

Die steuerliche Anwendung der Fahrtenbuchmethode anstelle der 1 %-Regelung ist an hohe Anforderungen geknüpft.

FG Düsseldorf: Ein Fahrtenbuchprogramm, aus dem nachträgliche Veränderungen von Daten nicht direkt ersichtlich sind, ist nicht ordnungsgemäß.

Ebenso ist ein Fahrtenbuch nicht zeitnah geführt, wenn Eintragungen nur ein-bis zweimal pro Monat vorgenommen werden.

ten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in der Datei selbst dokumentiert bzw. offengelegt werden und bereits bei gewöhnlicher Einsichtnahme in das elektronische Fahrtenbuch erkennbar sind.

Eine zeitnahe Führung liegt vor, wenn der Nutzer des Fahrzeugs die Eintragungen im Anschluss an die betreffenden Fahrten vornimmt. Dies war vorliegend nicht gegeben, denn die Eintragungen in das elektronische Fahrtenbuch wurden gebündelt – üblicherweise nach jedem Tankvorgang – vorgenommen und die Fahrten wurden in der Zwischenzeit lediglich auf Notizzetteln festgehalten, welche nicht aufbewahrt wurden.

Handlungsempfehlung: Dieses Urteil bestätigt erneut die hohen formalen Anforderungen an ein mit einem EDV-Programm geführtes Fahrtenbuch. Selbst bei formaler Ordnungsmäßigkeit muss eine zeitnahe Führung des Fahrtenbuches sichergestellt sein. Insoweit sollte geprüft werden, ob diese hohen Anforderungen in der Praxis erfüllt werden können.

Im Falle von berufsbedingten Umzügen

Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten

Das BMF teilt mit Schreiben vom 28.12.2023 (Az. IV C 5 – S 2353/20/10004 :003) die Änderung der maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen für Umzüge ab 1.3.2024 mit. Insoweit gelten folgende Beträge – maßgeblich für die Ermittlung der Pauschalen ist der Tag vor dem Einladen des Umzugsguts:

Die abzugsfähigen Pauschbeträge für Umzugskosten sind ab 1.3.2024 angepasst worden.

	Ab 1.3.2024	Seit 1.4.2022
Höchstbetrag für die Anerkennung von Auslagen für den durch den Umzug bedingten zusätzlichen Unterricht für ein Kind des Berechtigten	1.286 €	1.181 €
Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen		
– für den Berechtigten	964 €	886 €
– zusätzlich für jede andere Person (Ehegatte, Lebenspartner sowie ledige Kinder, Stief- und Pflegekinder, die auch nach Umzug mit dem Berechtigten in häuslicher Gemeinschaft leben)	643 €	590 €
Für Berechtigte, die am Tage vor dem Einladen des Umzugsguts keine Wohnung hatten oder nach dem Umzug keine eigene Wohnung eingerichtet haben	193 €	177 €

Hinweis: An Stelle der genannten Pauschalbeträge nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) können auch die im Einzelfall nachgewiesenen höheren Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden. Ein Werbungskostenabzug entfällt, wenn die Umzugskosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet worden sind.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften

Die steuerliche Geltendmachung von Verlusten aus Kapitalvermögen ist in mehrfacher Hinsicht beschränkt:

– Generell dürfen Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie mindern lediglich die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt. Dies beruht darauf, dass Kapitaleinkünfte nicht dem normalen Tarif, sondern der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegen.

– Darüber hinaus dürfen Verluste aus Termingeschäften nur i.H.v. 20.000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden. Die nicht verrechneten Verluste können in Folgejahren mit Gewinnen aus Termingeschäften bzw. Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden, jedoch in jedem Jahr nur bis zu einer Höhe von 20.000 €.

Ein solcher Fall ging vor die Gerichte:

Das FG Rheinland-Pfalz hat im Beschluss vom 5.12.2023 (Az. 1 V 1674/23) in einem Verfahren betreffend die Aussetzung der Vollziehung ernstliche **Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Verlustbeschränkung bei Termingeschäften** gesehen. Einen sachlich rechtfertigenden Grund für die (mit der Einschränkung der Verlustverrechnung verbundene) verfassungswidrige Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips kann das FG nicht erkennen. Selbst wenn der Gesetzgeber solch spekulative Geschäfte besonders behandeln will, erscheint es jedenfalls nicht folgerichtig, dass spekulationsbedingte hohe Gewinne bei Zufluss voll zu versteuern sind, Verluste jährlich aber nur begrenzt und – je nach Lebenserwartung des Stpfl. – u.U. gar nicht anerkannt werden.

Handlungsempfehlung: Eine Entscheidung im Hauptverfahren bleibt abzuwarten. In der Literatur werden ganz überwiegend verfassungsrechtliche Zweifel vorgebracht. Vergleichbare Fälle sollten also verfahrensrechtlich offengehalten werden.

Antrag auf Günstigerprüfung

Kapitaleinkünfte unterliegen dem gesonderten Steuertarif von 25 % der Einnahmen. Auf Antrag kann eine Günstigerprüfung erfolgen, sodass die Kapitaleinkünfte dann in die reguläre Tarifbesteuerung einbezogen werden, sofern dies steuerlich günstiger ist. Dies ist regelmäßig dann gegeben, wenn auf Grund geringer anderer Einkünfte oder gar Verluste der individuelle Steuersatz unter 25 % liegt. Auch eine Verrechnung positiver Kapitalerträge mit negativen übrigen Einkünften ist möglich, da die gesetzliche Verlustausgleichsbeschränkung für Kapitalerträge in diesem Fall nicht greift. Der Antrag auf Günstigerprüfung kann zeitlich unbefristet bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung gestellt werden.

Der BFH hatte über einen Fall zu entscheiden, in dem erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung auf Grund einer Gewinnmitteilung bezüglich einer Beteiligung Einkünfte berücksichtigt wurden. In Bezug auf diese Gewinnmitteilung erließ das Finanzamt zulässigerweise unter Durchbrechung der Festsetzungsverjährung einen Änderungsbescheid. Im Rahmen des hiergegen eingelegten Einspruchs beantragte der Stpfl. erstmals die Günstigerprüfung. Das Finanzamt lehnte diese aber

Für alle Kapitalanleger

Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Sie mindern die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Folgejahren.

Verluste aus Termingeschäften dürfen einschränkend nur mit bestimmten Gewinnen bis zu einer Höhe von 20.000 EUR verrechnet werden. Hiergegen hat das FG Rheinland-Pfalz verfassungsrechtliche Bedenken. Verfahren sollten offengehalten werden.

Für alle Kapitalanleger

Für Kapitaleinkünfte gilt im Grundsatz der gesonderte Steuertarif von 25 %. Ist die Tarifbesteuerung günstiger, kann ein Antrag auf Günstigerprüfung gestellt werden.

Der Antrag auf Günstigerprüfung ist bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung zu stellen.

In einem Streitfall ist ein Antrag auf Günstigerprüfung erst nach Eintritt der Bestandskraft aufgrund eines Änderungsbescheides gestellt worden.

Der BFH lehnte den Antrag ab. Dieser hätte schon mit dem Erstbescheid gestellt werden müssen, da sich bereits in diesem die Günstigerprüfung positiv für den Steuerpflichtigen ausgewirkt hätte

Hätte sich erstmals mit dem Änderungsbescheid die Günstigerprüfung steuermindernd ausgewirkt, wäre somit auch erstmals die Voraussetzung für einen Antrag auf Günstigerprüfung geschaffen worden.

Für Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

Geschäftsführer haften für Steuerschulden, wenn diese vorsätzlich oder grob fahrlässig nicht rechtzeitig geleistet werden.

ab, da insoweit keine die Bestandskraft durchbrechende Korrekturvorschrift vorliege.

Der BFH hat dieses Ergebnis mit Entscheidung vom 26.9.2023 (Az. VIII R 10/21) bestätigt. Wird wie im Streitfall ein Antrag auf Günstigerprüfung vom Stpfl. nach Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung auf Grund eines Änderungsbescheids gestellt und lässt sich hierdurch eine Steuerminderung erzielen, kann diese nur berücksichtigt werden, soweit die Bestandskraft der Steuerfestsetzung auf Grund einer Änderungsvorschrift zu Gunsten des Antragstellers durchbrochen werden kann.

Insoweit ist also zu differenzieren:

– Der BFH bestätigt, dass ein Antrag auf Günstigerprüfung ein rückwirkendes Ereignis darstellt, wenn durch einen Änderungsbescheid erstmals die tatbestandlichen Voraussetzungen für einen erfolgreichen Antrag auf Günstigerprüfung geschaffen werden.

– Andererseits ist dies aber nicht gegeben, wenn die Voraussetzungen für einen erfolgreichen Antrag auf Günstigerprüfung bereits im Erstbescheid oder einem vorangegangenen Änderungsbescheid vorgelegen haben und die Antragstellung wegen eingetretener Bestandskraft nicht mehr möglich ist. In der Praxis muss daher der Antrag auf Günstigerprüfung möglichst bereits in der Steuererklärung gestellt werden, wenn absehbar ist, dass dieser später sinnvoll werden kann.

Die Besonderheit des Falls lag darin, dass bereits im ersten ergangenen Bescheid ein Antrag auf Günstigerprüfung zu einer niedrigeren Steuer geführt hätte. Die hierin festgesetzte Steuer entfiel in voller Höhe auf Kapitaleinkünfte, die (nach Abzug des Sparerfreibetrags) dem gesonderten Tarif von 25 % unterworfen wurden. Die tarifliche Steuer auf die weiteren Einkünfte betrug 0 €.

Auch der später ergangene Änderungsbescheid änderte nichts an dieser Steuerfestsetzung, sondern führte zu einer geänderten Zusammensetzung der Besteuerungsgrundlagen. Somit lagen die Voraussetzungen für eine erfolgreiche Ausübung des Wahlrechts bereits vor Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung vor und nicht erstmals auf Grund des Änderungsbescheids.

Handlungsempfehlung: Mithin ist eine vorausschauende Planung immer notwendig, wenn Einkünfte erst später im Wege der Berücksichtigung von (geänderten) Feststellungsbescheiden in die Veranlagung einbezogen werden.

Für Kapitalgesellschaften

Haftung eines GmbH-Geschäftsführers

Nach § 69 AO haften GmbH-Geschäftsführer für Schulden der GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung ihrerseits nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Insofern muss den Verpflichtungen zur Erklärung und Zahlung von Lohn- und Umsatzsteuer höchste Priorität beigemessen werden, allerdings sollten auch andere Steuerarten nicht vernachlässigt werden:

So hat der BFH mit Urteil v. 29.8.2023 (Az. VII R 47/20) zur **Haftung für Biersteuer** entschieden, dass

- die Entnahme von Bier aus einem Steuerlager mit der Folge der Entstehung der Biersteuer für sich betrachtet noch keine objektive Pflichtverletzung darstellt, auf die eine Haftungsanspruchnahme des Geschäftsführers einer (Bier-Produktions-)GmbH nach § 69 Satz 1 AO gestützt werden könne,
- der Geschäftsführer jedoch dafür zu sorgen habe, dass die Biersteuer bei Fälligkeit aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet wird,
- in der Entnahme ein Verstoß gegen die Mittelvorsorgepflicht vorliege, wenn schon bei der Entnahme des Bieres aus dem Steuerlager für den Geschäftsführer erkennbar sei, dass bei Fälligkeit der Biersteuer keine Mittel für deren Begleichung vorhanden sein werden.

Anlässlich des konkreten Streitfalls hat der BFH folgende Feststellungen getroffen, die über den Einzelfall (die Biersteuer) hinaus Gültigkeit haben:

- Geschäftsführer einer GmbH (§ 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG) gehören unstreitig zu dem von der Haftungsnorm des § 69 AO erfassten Personenkreis.
- Ein gesetzlicher Vertreter kann sich schon vor Fälligkeit einer Steuer einer Pflichtverletzung (zur Bereithaltung von Mitteln) schuldig machen, weil von ihm zu verlangen ist, dass er vorausschauend plant und in der Krise finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuern bereithält (sog. Mittelvorsorgepflicht). So kann der Geschäftsführer einer GmbH seine ihm gegenüber dem Fiskus obliegenden Pflichten schon dann verletzen, wenn er sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger schuldhaft außer Stande setzt, künftig fällig werdende, ihm bekannte Steuerschulden zu tilgen.

Für Fälle wie den Streitfall hat der BFH aber eine Pflichtverletzung verneint, weil es der unternehmerischen Freiheit des Stpfl. widersprochen hätte, wegen bestehender finanzieller Schwierigkeiten von der Entnahme von Bier aus dem Steuerlager abzusehen, um die Steuerentstehung gem. § 14 Abs. 1 BierStG zu verhindern. Solange – so der BFH – noch ungewiss sei, ob bei Fälligkeit der Steuer Mittel zur Steuerzahlung zur Verfügung stehen werden, etwa weil noch Verkäufe durchgeführt werden oder Verhandlungen mit einer kreditgebenden Bank laufen, könne eine Pflichtverletzung nicht schon bei Entnahme von verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus dem Steuerlager angenommen werden.

Hinweis: Diese Entscheidung ist für GmbH-Geschäftsführer von Relevanz, da der BFH sowohl die Mittelvorsorgepflicht als auch die Mittelverwendungspflicht thematisiert hat. Danach hat der Geschäftsführer in der Krise finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuern bereitzuhalten. Außerdem hat der Schuldner, wenn er nicht alle Schulden tilgen kann, nach ständiger Rechtsprechung zumindest für eine gleichmäßige Befriedigung aller Gläubiger zu sorgen. Der Steuergläubiger ist dabei im Vergleich zu anderen Gläubigern nicht benachteiligt, wenn – wie im Streitfall – überhaupt keine Zahlungen mehr geleistet wurden.

Eine Pflichtverletzung kann schon vor Fälligkeit der Steuer vorliegen, wenn der Geschäftsführer nicht vorausschauend plant und finanzielle Mittel für Steuerzahlungen bereithält.

In einem Streitfall ging es um die Entrichtung einer Biersteuer. Der BFH entschied, dass im Zeitpunkt der Entnahme des Bieres aus dem Steuerlager noch keine Pflichtverletzung durch den Geschäftsführer angenommen werden konnte.

Termine für Steuerzahlungen

März 2024			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	11.3. (Montag)	14.3. (Donnerstag)	8.3. (Freitag)
<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</p>			
April 2024			
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} 	10.4. (Mittwoch)	15.4. (Montag)	7.4. (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; 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>			

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

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

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.