

## Mandanteninformation August 2023

### Unternehmer und Geschäftsführer

#### Personengesellschaften: "Volle" AfA nach Einbringung von Wirtschaftsgütern?

Wurde ein Wirtschaftsgut zunächst im Privatvermögen gehalten und wurden dort die Absetzungen für Abnutzung (AfA) vorgenommen, so ist dies bei der Einbringung des Wirtschaftsguts in ein Betriebsvermögen zu berücksichtigen. Das heißt, der Einlagewert ist um die Abschreibungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind, zu mindern (§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG). So soll verhindert werden, dass ein Wirtschaftsgut zweimal abgeschrieben wird. Bei der Einbringung eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft sind aber zahlreiche Besonderheiten zu beachten, so unter anderem, ob das Wirtschaftsgut "nur" ins Sonderbetriebsvermögen eingebracht wird, ob es gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten ins Gesamthandsvermögen eingebracht wird, ob der Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts auch dem gesamthänderisch gebundenen Einlagekonto gutgeschrieben wird und/oder, ob eine "echte" Gegenleistung gewährt wird. Zu diesem schwierigen Thema hat der Bundesfinanzhof kürzlich entschieden: Die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens auf eine gewerbliche Personengesellschaft gegen erstmalige Einräumung einer Mitunternehmerstellung ist auch dann ein vollentgeltliches Geschäft (Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten), wenn der Wert des übertragenen Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I (Festkapitalkonto), sondern auch einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben wird. Dieser Vorgang ist nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten; § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG ist insgesamt nicht anwendbar (BFH-Urteil vom 23.03.2023, IV R 2/20). Das bedeutet, dass die AfA-Bemessungsgrundlage für das eingebrachte Wirtschaftsgut nicht nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG zu mindern ist.

Im Urteilsfall wurde ein Grundstück mitsamt Windkraftanlage in eine gewerblich tätige Personengesellschaft eingebracht. Die Anschaffungskosten der Windkraftanlage wurden zuvor im Privatvermögen abgeschrieben. Der Wert der Einlage wurde zum einen auf dem Kapitalkonto I der einbringenden Gesellschafter verbucht. Der Wert, der die Einlageverpflichtung überstieg, wurde zum anderen dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben. Die Personengesellschaft war der Auffassung, dass hier ein voll entgeltliches Anschaffungsgeschäft vorlag. Dementsprechend machte sie die AfA von einer neuen (hohen) Bemessungsgrundlage für die Windkraftanlage geltend, ohne die bereits im Privatvermögen vorgenommene AfA gegenzurechnen. Das Finanzamt hingegen sah einen Anwendungsfall des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG. Danach seien die zuvor im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Anspruch genommenen Abschreibungsbeträge vom Einlagewert abzuziehen, so dass die Klägerin im Ergebnis keine weiteren Abschreibungsbeträge mehr in Anspruch nehmen könne. Doch diese Kürzung war unzutreffend, wie der BFH entschieden hat.



**Hinweis:** Die Sache wurde an die Vorinstanz zurückverwiesen, denn die AfA-Bemessungsgrundlage ergibt sich im Urteilsfall aus dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Einbringung. Der gemeine Wert ist nun vom Finanzgericht festzustellen.

## Noch ein Register: Gesellschaftsregister für GbRs

Das Gesetz zur Modernisierung des Gesellschaftsrechts (MoPeG) sieht vor, dass mit Wirkung zum 01.01.2024 ein Gesellschaftsregister geschaffen wird, in das sich Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) eintragen lassen können.

Die GbR und ihre Gesellschafter sind bisher in keinem Register eingetragen. Damit ist es oft schwer herauszufinden, wer Gesellschafter einer GbR ist und für entsprechende Verbindlichkeiten haftet. Hingegen gibt es bei der Offenen Handelsgesellschaft oder der Kommanditgesellschaft öffentliche Register, die Auskunft über die wesentlichen Umstände der Gesellschaft geben, wie beispielsweise deren Name, Sitz und ihre Gesellschafter. Diese "Publizitätslücke" soll künftig mit dem beim zuständigen Amtsgericht geführten Gesellschaftsregister geschlossen werden.

Allerdings ist nicht jede GbR in das neue Gesellschaftsregister einzutragen. In § 707 Abs. 1 BGB n. F. heißt es: „Die Gesellschafter können die Gesellschaft (...) anmelden (...)“. Dies bedeutet, dass es für die GbR keine grundsätzliche Eintragungspflicht gibt.

Da aber die Eintragung Voraussetzung für die Vornahme von bestimmten Rechtsgeschäften sein soll, die ihrerseits die Eintragung in ein anderes Register erfordern, gilt für einige Gesellschaften ein faktischer Eintragungszwang. Bedeutung hat die Eintragung daher für alle Gesellschaften, die aktiv am Rechtsverkehr teilnehmen und bestimmte Rechtsgeschäfte tätigen wollen. Das betrifft vor allem Rechtsgeschäfte über Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (Eigentumsübertragungen, Vormerkungen, Hypotheken, Grundschulden), die Beteiligung der GbR an anderen eingetragenen Gesellschaften (AG, GmbH, OHG, KG und anderer eGBR) und Rechten wie Marken und Patente.

Obwohl die Eintragung der GbR vom Gesetzgeber also als "freiwillig" vorgesehen ist, wird für zahlreiche GbRs die Eintragung alles andere als freiwillig sein.

Betroffene Gesellschaften sollten sich daher schon jetzt auf die Eintragung vorbereiten, auch wenn es keine Möglichkeit gibt, die Eintragung vor dem 01.01.2024 zu beantragen. So dürfte im Januar 2024 auf das neu geschaffene Gesellschaftsregister ein großer Andrang zukommen. Gesellschaften sollten sich daher auf erhebliche Verzögerungen bei der beantragten Eintragung gefasst machen. Da bis zur Eintragung der Gesellschaft auch andere Register nicht für die Gesellschaft tätig werden (z.B. nicht die Veräußerung einer Immobilie im Grundbuch eintragen), können erhebliche, teilweise existenzgefährdende Verzögerungen auftreten.

Aus Sicht der GbR sollte daher zunächst geprüft werden, ob eine "mittelbare" Eintragungspflicht besteht, d.h. die GbR eingetragene Rechte hält oder an eingetragenen Gesellschaften beteiligt ist, oder solche Rechte im Jahr 2024 erwerben oder danach möchte.

Ist Letzteres der Fall, sollten diese bei Möglichkeit vorgezogen werden. Auch absehbare Änderungen im Gesellschafterbestand der GbR, der Beteiligung an anderen Gesellschaften, dem Grundeigentum und anderen eingetragenen Rechten sollten schon 2023 vorweggenommen werden. Auf zum 01.01.2024 bestehende Rechtspositionen hat die Voreintragung oder deren Fehlen keinen Einfluss. Eine solche GbR besitzt insoweit Bestandsschutz, so dass die GbR bzw. deren Gesellschafter dann gelassener auf die Probleme und auf die erwartbaren zeitlichen Verzögerungen bei der Implementierung des Gesellschaftsregisters reagieren können.

Unabhängig von der Eintragung in das neue Gesellschaftsregister wird in den meisten Fällen zusätzlich auch eine Eintragungspflicht in das sog. Transparenzregister bestehen, denn mit Eintragung der GbR ins Gesellschaftsregister zählt diese künftig auch zum verpflichteten Adressatenkreis des Geldwäschegesetzes.

## GmbH: Verrechnungskonten müssen angemessen verzinst werden

Gesellschafter-Verrechnungskonten sind ein beliebtes Mittel, um Zahlungen zwischen GmbH und Gesellschafter abzuwickeln und um nicht bei jeder Kleinigkeit einen gesonderten Darlehensvertrag abschließen zu müssen. Doch auch Gesellschafter-Verrechnungskonten müssen angemessen verzinst werden. So hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein nicht angemessen verzinstes Verrechnungskonto zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt (BFH-Urteil vom 22.02.2023, I R 27/20). Die Klägerin, eine GmbH, hatte in den Streitjahren 2014 und 2015 eine Forderung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer, die auf einer "Überziehung" des Verrechnungskontos beruhte. Das Verrechnungskonto wurde nicht verzinst. Daraufhin schätzten das Finanzamt und später das Finanzgericht fiktive Zinsen, die zu einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der GmbH führten. Das Finanzamt und auch die Richter des Finanzgerichts unterstellten einen Zinssatz von 4,5 Prozent. Die Revision der GmbH beim BFH blieb erfolglos.

Die Begründung des BFH: Gewährt eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter ein Darlehen, kommt der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung insoweit in Betracht, als der Kredit zinslos oder zu einem unangemessen niedrigen Zins gewährt wird, denn es liegt hier eine "verhinderte Vermögensmehrung" bei der GmbH vor. Davon kann insbesondere auszugehen sein, wenn die Gesellschaft für den bei ihr angestellten Gesellschafter ein unangemessen verzinstes Verrechnungskonto führt. Hat die Gesellschaft selbst keinen Kredit aufgenommen, so bilden die banküblichen Habenzinsen die Unter- und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze der verhinderten Vermögensmehrung. Der im Einzelfall maßgebliche Betrag innerhalb der genannten Marge ist durch Schätzung zu ermitteln, wobei dem

Risiko, dass das Darlehen nicht zurückgezahlt werden kann, besondere Bedeutung zukommt. Sind keine anderen Anhaltspunkte für die Schätzung erkennbar, ist es nicht zu beanstanden, wenn von dem Erfahrungssatz ausgegangen wird, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen. Die vom Finanzamt und dem Finanzgericht vorgenommene Schätzung mit 4,5 Prozent war nicht zu beanstanden.



**Hinweis:** Die Argumentation der Gesellschaft, angesichts des allgemein niedrigen Zinsniveaus sei es ihr nicht möglich gewesen, das Kapital anderweitig ertragbringend anzulegen, ließen weder die Vorinstanz noch der BFH gelten. Angesichts des eindeutigen Urteils - und des nun wieder erhöhten Zinsniveaus - sollten Gesellschafter und/oder Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften prüfen, ob die Verzinsung der Gesellschafter-Verrechnungskonten angepasst werden muss.

## Betreiber digitaler Plattformen: Fragen-Antworten-Katalog zur Meldepflicht

Seit dem 01. Januar 2023 ist das "Plattformen-Steuertransparenzgesetz" (PStTG) in Kraft. Nun müssen die Betreiber von Online-Handelsplattformen, auf denen Privatleute Waren und Dienstleistungen gegen Entgelt anbieten, die Anbieter identifizieren und an das Bundeszentralamt für Steuern melden. Die erste Meldung müssen die Plattformbetreiber am 31. Januar 2024 einreichen. Zu melden sind Transaktionen, die seit dem 01. Januar 2023 stattfinden. Plattformbetreiber müssen sich beim BZSt registrieren lassen. Das BZSt hat nun einen Fragen-Antworten-Katalog (FAQs) zu den Meldepflichten digitaler Plattformbetreiber veröffentlicht. Diesen finden Sie unter folgendem Link: [https://www.bzst.de/SharedDocs/Downloads/DE/Digitale\\_Plattformbetreiber/FAQ\\_PStTG.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bzst.de/SharedDocs/Downloads/DE/Digitale_Plattformbetreiber/FAQ_PStTG.pdf?__blob=publicationFile&v=2). Zu beachten ist, dass die Antworten nur die Auffassung des BZSt wiedergeben; sie wurden nicht mit den obersten Finanzbehörden der Länder abgestimmt. Dennoch dürften sie für Betroffene in Zweifelsfällen hilfreich sein.

## KISTAM: Regelabfrage von ausschüttenden Kapitalgesellschaften wegen Kirchensteuerabzugs

Kapitalerträge werden grundsätzlich mit 25 Prozent abgeltend besteuert. Gesellschaften, die zum Einbehalt der Kapitalertragsteuer verpflichtet sind, müssen auf Dividenden und andere Gewinnausschüttungen neben der Abgeltungssteuer und dem Solidaritätszuschlag auch die Kirchensteuer für ihre Gesellschafter einbehalten und abführen.

Sie müssen daher jährlich wiederkehrend in den Wochen vom 01.09. bis 31.10. beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) abfragen, ob ihre Anteilseigner zum Stichtag 31.08. des Jahres kirchensteuerpflichtig waren (sog. Regelabfrage).

Diese Daten sind dann Grundlage für den Einbehalt und die Abführung der Kirchensteuer auf Kapitalerträge im Folgejahr. In diese Regelabfrage sind grundsätzlich alle potentiellen Gläubiger von Kapitalerträgen mit einzubeziehen, mit denen der Kirchensteuerabzugsverpflichtete im Abfragezeitpunkt in einer rechtlichen Verbindung steht. Ausnahmen bestehen:

- Bei Ein-Mann-Gesellschaften, deren Alleingesellschafter konfessionslos ist oder keiner steuererhebenden Religionsgemeinschaft angehört.
- Bei Kapitalgesellschaften, die nicht beabsichtigen im Folgejahr eine kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung vorzunehmen.
- In Fällen, in denen eine NV-Bescheinigung vorliegt.
- Bei Steuer-Ausländern.

## Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### Fahrten zur Arbeit: Kein weiträumiges Tätigkeitsgebiet bei mehreren Einsatzorten

Ein Arbeitnehmer darf Fahrten zu seiner ersten Tätigkeitsstätte nur mit der Entfernungspauschale steuerlich geltend machen. Das sind 30 Cent je Entfernungskilometer und 38 Cent ab dem 21. Entfernungskilometer. Dienstreisen hingegen sind mit 30 Cent pro gefahrenem Kilometer oder mit den tatsächlichen Kosten abziehbar. Besonderheiten gelten für den Fall, dass ein Arbeitnehmer in einem "weiträumigen Tätigkeitsgebiet" arbeitet und nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügt. Dann sind die Fahrten von der Wohnung zum nächstgelegenen Zugang des Tätigkeitsgebiets zwar ebenfalls nur mit der Entfernungspauschale abziehbar, die Fahrten innerhalb des Tätigkeitsgebiets hingegen dürfen mit den Dienstreisesätzen geltend gemacht werden.

Im Jahre 2021 hatte das Niedersächsische Finanzgericht entschieden, dass ein Hafenarbeiter, im Urteilsfall des Hamburger Hafens, insgesamt in einem solch weiträumigen Tätigkeitsgebiet arbeitet. Dies gilt auch dann, wenn er von seinem Arbeitgeber im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung bei verschiedenen Einzelbetrieben auf dem Gebiet des Hamburger Hafens eingesetzt wird. Folglich wurden die Fahrten zu dem nächstgelegenen Hafenzugang nur mit der Entfernungspauschale berücksichtigt (Urteil vom 03.02.2021, 4 K 11006/17). Doch kürzlich hat der Bundesfinanzhof dieses Urteil verworfen und entschieden, dass aufgrund der Zuordnung zu bestimmten Einsatzorten innerhalb des Hamburger Hafens kein "Arbeiten in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet" vorlag. Da der Kläger auch nicht über eine "erste Tätigkeitsstätte" verfügte, wurden die Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe zum Abzug zugelassen (BFH-Urteil vom 15.02.2023, VI R 4/21).

Der Kläger war als Hafenarbeiter beschäftigt. Gegenüber seinem Arbeitgeber erklärte er seine unwiderrufliche Zustimmung, auch im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung tätig zu werden und sich auf Weisung des Arbeitgebers in anderen Hafeneinzelbetrieben einsetzen zu lassen. Im Streitjahr wurde er von seinem Arbeitgeber an 164 Arbeitstagen an vier verschiedenen Orten, das heißt bei den jeweiligen Kunden seines Arbeitgebers, innerhalb des Gebiets des Hamburger Hafens eingesetzt. Die Einsatzstellen wurden ihm von seinem Arbeitgeber arbeitstäglich morgens telefonisch zugewiesen. Die Fahrten von seiner Wohnung zu den jeweiligen Einsatzstellen legte der Kläger mit seinem eigenen Pkw zurück. Nach Auffassung des BFH darf der Kläger seine Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe absetzen, und zwar sowohl für die Fahrten bis zum Hafeneingang als auch für die Fahrten bis zum jeweiligen Einsatzort.



**Hinweis:** Das Gebiet des Hamburger Hafens gilt aufgrund seiner Größe grundsätzlich schon als weiträumiges Tätigkeitsgebiet. Zahlreiche Hafenarbeiter werden daher durchaus unter die eingangs erwähnte Regelung fallen und können ihre Fahrtkosten bis zum Eingangstor nur mit der Entfernungspauschale geltend machen. Im Urteilsfall war aber die Besonderheit, dass eine Zuordnung zu mehreren Einsatzorten erfolgte, was die Annahme eines weiträumigen Tätigkeitsgebiets ausschloss. Gleichzeitig war aber auch keine erste Tätigkeitsstätte vorhanden.

## Pflegeversicherung: Neue Beitragssätze ab 01. Juli 2023

Der Bundesrat hat das vom Bundestag beschlossene Pflegeunterstützungs- und -entlastungsgesetz gebilligt. Es sieht unter anderem neue Beitragssätze zur sozialen Pflegeversicherung ab dem 01. Juli 2023 vor. Bei kinderlosen Mitgliedern gilt seit dem 01. Juli 2023 ein Beitragssatz in Höhe von 4 Prozent. Bei Mitgliedern mit einem Kind gilt demgegenüber ein "allgemeiner" Beitragssatz von 3,4 Prozent. Ab zwei Kindern wird der Beitrag während der Erziehungsphase bis zum 25. Lebensjahr um 0,25 Beitragssatzpunkte je Kind bis zum fünften Kind weiter abgesenkt. Nach der jeweiligen Erziehungsphase entfällt der Abschlag wieder. Der Arbeitgeberanteil beträgt jeweils 1,7 Prozent. Konkret gelten seit dem 01. Juli 2023 folgende Beitragssätze:

- Mitglieder ohne Kinder: 4,00 % (Arbeitnehmer-Anteil: 2,3 %)
- Mitglieder mit 1 Kind: 3,40 % (lebenslang) (Arbeitnehmer-Anteil: 1,7 %)
- Mitglieder mit 2 Kindern: 3,15 % (Arbeitnehmer-Anteil: 1,45 %)
- Mitglieder mit 3 Kindern: 2,90 % (Arbeitnehmer-Anteil: 1,2 %)
- Mitglieder mit 4 Kindern: 2,65 % (Arbeitnehmer-Anteil 0,95 %)
- Mitglieder mit 5 und mehr Kindern: 2,40 % (Arbeitnehmer-Anteil 0,7 %)

Die oben genannten Beitragssätze bzw. Abschläge gelten, solange die jeweils zu berücksichtigenden Kinder unter 25 Jahre alt sind. Das heißt im Umkehrschluss: Bei Mitgliedern mit mehreren Kindern erhöht sich der Beitrag immer dann, wenn ein Kind das 25. Lebensjahr vollendet hat. Bei Mitgliedern mit einem Kind bleibt es aber bei dem Höchstsatz von 3,4 Prozent auch dann, wenn das Kind das 25. Lebensjahr vollendet hat. Der Vollständigkeit halber: In Sachsen beträgt der Arbeitgeberanteil lediglich 1,2 Prozent, so dass der jeweilige Arbeitnehmeranteil entsprechend höher ist.



**Hinweis:** Es soll ein digitales Verfahren zur Erhebung und zum Nachweis der Anzahl der berücksichtigungsfähigen Kinder entwickelt werden. Bis dahin gilt ein vereinfachtes Nachweisverfahren. Das heißt: Für die Berücksichtigung der Abschläge muss die Anzahl der Kinder unter 25 Jahren gegenüber der beitragsabführenden Stelle (zumeist dem Arbeitgeber oder der Rentenversicherung) nachgewiesen sein, es sei denn, diesen sind die Angaben bereits bekannt. Bei Selbstzahlern ist der Nachweis gegenüber der Pflegekasse zu führen. Das digitale Verfahren soll bis zum Frühjahr 2025 entwickelt werden. Vom 01. Juli 2023 bis zum 30. Juni 2025 (Übergangszeitraum) ist es dagegen ausreichend, wenn Mitglieder ihre unter 25-jährigen Kinder der beitragsabführenden Stelle oder der Pflegekasse mitteilen, sofern sie von dieser dazu aufgefordert werden. Auf die Vorlage und Prüfung konkreter Nachweise kann in diesem Fall verzichtet werden. Spätestens nach dem Übergangszeitraum müssen die beitragsabführenden Stellen und die Pflegekassen die angegebenen Kinder überprüfen.



**Hinweis:** Die Umsetzung der - je nach Kinderzahl - unterschiedlichen Beitragssätze ist für die beitragsabführenden Stellen mit einem hohen Aufwand verbunden. Deshalb sieht der Gesetzgeber für sie einen Übergangszeitraum vor: Können die Abschläge von ihnen nicht direkt ab dem 01. Juli 2023 berücksichtigt werden, sind sie so bald wie möglich, spätestens bis zum 30. Juni 2025 zu erstatten. Der Erstattungsbetrag ist zu verzinsen.

### Ferienwohnung: Interessantes BFH-Urteil zur Frage der Gewerblichkeit

Bei der Vermietung einer Ferienwohnung kann sich die Frage stellen, ob insoweit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. Im letzteren Fall kann Gewerbesteuer entstehen, vor allem aber wäre die Wohnung stets "steuerverhaftet" und ein Gewinn aus einem Verkauf der Wohnung wäre auch außerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist zu versteuern. Die Finanzverwaltung verfügt, dass ein Gewerbebetrieb dann anzunehmen ist, wenn eine hotelmäßige Nutzung der Ferienwohnung vorliegt oder die Vermietung nach Art einer Fremdenpension erfolgt. Ausschlaggebend sei, ob wegen der Häufigkeit des Gästewechsels oder im Hinblick auf zusätzlich zur Nutzungsüberlassung erbrachte Leistungen, zum Beispiel Bereitstellung von Wäsche und Mobiliar, Reinigung der Räume, eine Unternehmensorganisation erforderlich ist, wie sie auch in Fremdenpensionen vorkommt (EStH H 15.7 (2) zu § 15 EStG). Bereits im Jahre 2020 hat der Bundesfinanzhof aber eine bemerkenswerte Entscheidung gefällt, die erst jetzt veröffentlicht wurde: Der Vermieter einer Ferienwohnung erzielt keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn der von ihm mit der treuhänderischen Vermietung beauftragte Vermittler diese hotelmäßig anbietet, aber ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Treuhandstellung hat, insbesondere weil er hoteltypische Zusatzleistungen auf eigene Rechnung oder für Rechnung Dritter erbringt (BFH-Urteil vom 28.05.2020, IV R 10/18).

Der Sachverhalt: Die Klägerin besitzt drei Eigentumswohnungen, die sich in einer größeren Anlage befinden. Hierin integriert ist ein Hotel. Die Vermietung der Wohnungen erfolgt über eine Vermietungs- bzw. Vermittlungsgesellschaft an wechselnde Feriengäste. Bei entsprechendem Bedarf darf die Gesellschaft die Wohnungen auch als Hotelzimmer vermieten und in diesem Fall weitere Leistungen anbieten, wie Frühstück, Halb- oder Vollpension, tägliche Reinigung mit Handtuchwechsel und Bettwäschewechsel. Die Gesellschaft stellte den Gästen in den Streitjahren unter eigenem Namen jeweils die Kosten für den Hotelaufenthalt inklusive Frühstück zuzüglich Nebenleistungen (z.B. Kurtaxe, Pkw-Stellplatz, Haustiere etc.) in Rechnung. Sie rechnete auch jeweils die Kommissionen mit den Buchungsportalen ab. Gegenüber den Eigentümern erstellte sie vierteljährliche Abrechnungen. Im Ergebnis kehrte sie an die Klägerin die um den "Anteil Wäsche", den "Anteil Endreinigung/Hotelservice" und den "Anteil F&B" bereinigten Beträge abzüglich Provision aus. Finanzamt und Finanzgericht beurteilten die Vermietung als gewerbliche Tätigkeit, denn die Wohnungen seien nicht als Ferienwohnungen, sondern als Hotelzimmer vermietet worden. Der BFH sieht die Sache jedoch anders.

Die Zwischenschaltung eines gewerblichen Vermittlers führe nicht zwangsläufig dazu, dass deshalb auch der Vermieter eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Entscheidend sei vielmehr, inwieweit in der Person des Vermieters die Vermietung einer Ferienwohnung im Hinblick auf die Art des vermieteten Objekts und die Art der Vermietung einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbar ist. Die Handlungen der gewerblich tätigen Vermietungs- bzw. Vermittlungsgesellschaft können der Klägerin dabei nicht aufgrund eines Treuhandverhältnisses oder einer zivilrechtlichen Stellvertretung zugerechnet werden. Dies gilt - wie im Streitfall - jedenfalls dann, wenn die Vermietungs- bzw. Vermittlungsgesellschaft ein erhebliches eigenes wirtschaftliches Interesse an der Treuhandstellung hat. Da die Klägerin im Urteilsfall die gewerblichen Handlungen der Vermietungsgesellschaft nicht zugerechnet werden konnten, habe sie aus der Vermietung ihrer Wohnungen keine gewerblichen Einkünfte, sondern solche aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

### PV-Anlage: Anzeigen über die Erwerbstätigkeit vielfach nicht mehr erforderlich

Für bestimmte Photovoltaikanlagen greift seit Januar 2022 eine ertragsteuerliche Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 72 EStG). Seit Januar 2023 gilt zudem der umsatzsteuerliche Nullsteuersatz für die Lieferung und Installation gewisser Photovoltaikanlagen. Dennoch sind Betreiber von Photovoltaikanlagen grundsätzlich verpflichtet, den Betrieb der Anlage als "Betriebseröffnung" der Gemeinde anzuzeigen und zusätzlich den "Fragebogen zur steuerlichen Erfassung" auszufüllen und diesen digital an die Finanzverwaltung zu übermitteln (§ 138 Abs. 1 und 1b AO). Wie das Bundesfinanzministerium kürzlich mitgeteilt hat, wird es aus Gründen des Bürokratieabbaus und der Verwaltungsökonomie aber nicht beanstandet, wenn die Anzeige bei der Gemeinde und die Übermittlung des Fragebogens nicht erfolgen. Voraussetzung ist, dass die gewerbliche Tätigkeit lediglich das Betreiben von begünstigten Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 EStG) umfasst, sich die unternehmerische Tätigkeit in umsatzsteuerlicher Hinsicht ausschließlich auf den Betrieb einer begünstigten Photovoltaikanlage (§ 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG) sowie gegebenenfalls auf eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung beschränkt und zudem die Kleinunternehmerregelung angewandt wird. Die Vereinfachung gilt mit sofortiger Wirkung in allen Fällen, in denen die diesbezügliche Erwerbstätigkeit ab dem 01. Januar 2023 aufgenommen wurde (BMF-Schreiben vom 12.06.2023, IV A 3-S 0301/19/10007 :012).

### PV-Anlage: Umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz bei Teil-Inbetriebnahme in 2022?

Für die Lieferung einer Photovoltaikanlage gilt seit dem 01. Januar 2023 der umsatzsteuerliche Nullsteuersatz, wenn die Anlage auf oder in der Nähe eines Wohngebäudes installiert wird (§ 12 Abs. 3 UStG). Auch die Lieferung eines Batteriespeichers und der wesentlichen Komponenten, beispielsweise des Wechselrichters, unterliegt dem Nullsteuersatz. Was aber gilt, wenn eine Photovoltaikanlage bereits im Jahr 2022 zum Teil in Betrieb genommen wurde, der Batteriespeicher jedoch erst im Jahr 2023 installiert wurde? Diese Frage wurde an die Bundesregierung gerichtet. Die

Antwort der Parlamentarischen Staatssekretärin Katja Hessel lautet: Bei gleichzeitiger Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers liegt umsatzsteuerrechtlich eine Sachgesamtheit vor. Der Nullsteuersatz des § 12 Abs. 3 UStG ist auf diese einheitliche Leistung dann anzuwenden, wenn sie nach dem 31. Dezember 2022 ausgeführt worden ist. Werklieferungen werden dabei grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. Sofern der Batteriespeicher nicht zusammen mit einer Photovoltaikanlage, sondern als einzelner Gegenstand erworben und im Jahr 2023 geliefert worden ist, unterliegt die Lieferung des Batteriespeichers dem Nullsteuersatz (BT-Drucks. 20/6608 S. 16 f.).

Das bedeutet "übersetzt": Wurde ein einheitlicher Auftrag für die Installation einer Photovoltaikanlage mitsamt Batteriespeicher erteilt, so kann diese "einheitliche Leistung" selbst dann insgesamt dem Nullsteuersatz unterliegen, wenn die Anlage ohne den Batteriespeicher bereits in 2022 in Betrieb genommen wurde und der Speicher erst in 2023 nachinstalliert wurde. Es kommt letztlich auf die vertraglichen Regelungen an, das heißt, es ist zu prüfen, ob der Unternehmer das "fertige Werk", also Photovoltaikanlage inklusive Batteriespeicher, geschuldet hat oder ob echte Teilleistungen vorliegen, also von vornherein klar war, dass die Anlage zunächst ohne den Speicher in Betrieb genommen werden sollte. Sollten zwei einzelne Aufträge bzw. Lieferungen vorliegen, kommt der Nullsteuersatz nur für die Anschaffungskosten des Batteriespeichers in Betracht, wenn dieser in 2023 geliefert wurde bzw. noch wird.

## Alle Steuerzahler

### Erbschaftsteuer: "Verspäteter" Einzug ins Familienheim wegen Zeitmietvertrages

Die Vererbung des selbstgenutzten Familienheims an das eigene Kind ist von der Erbschaftsteuer befreit. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist allerdings, dass der Erblasser das Familienheim vor dem Erbfall selbst bewohnt hat und der Erbe die Immobilie nach der Erbschaft zehn Jahre lang selbst zu Wohnzwecken nutzt. Die Vergünstigung greift, soweit die Wohnfläche der geerbten Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Im Übrigen ist eine weitere wichtige Voraussetzung zu beachten: Die hinzuerworbene Wohnung muss unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt sein (BFH-Urteil vom 06.05.2021, II R 46/19). "Unverzüglich" bedeutet im Grundsatz, dass der Erbe bereits kurz nach dem Erbfall in das Familienheim einziehen muss, wenn er nicht bereits darin wohnt. Üblicherweise gilt hier eine Frist von maximal sechs Monaten. Eine zeitliche Verzögerung des Einzugs aufgrund von Renovierungsarbeiten ist dem Erwerber nicht anzulasten, wenn er die Arbeiten unverzüglich in Auftrag gibt, die beauftragten Handwerker sie aber aus Gründen, die der Erwerber nicht zu vertreten hat, zum Beispiel wegen einer hohen Auftragslage, nicht rechtzeitig ausführen können - so der Bundesfinanzhof in dem o.g. Urteil vom 06.05.2021.

Bald wird sich der BFH erneut mit der Frage befassen müssen, ob ein "verspäteter" Einzug ins Familienheim noch als unschädlich zu werten ist. Es geht um folgenden Fall: Die Mutter hatte eine Wohnung selbst genutzt, musste aber im Jahre 2016 in ein Pflegeheim umziehen. Um die Kosten für ihre Unterbringung in der Pflegeeinrichtung zu decken, hatte sie ihre bisherige Wohnung vermietet, den Mietvertrag aber auf vier Jahre befristet. Im Jahre 2018 ist die Mutter gestorben; der Mietvertrag lief im Todeszeitpunkt folglich noch zwei Jahre. Die Tochter beabsichtigte, in die Wohnung unmittelbar nach dem Ende des Zeitmietvertrages einzuziehen und beantragte daher die erbschaftsteuerliche Befreiung für das Familienheim. Tatsächlich ist der Einzug im Jahre 2020 erfolgt. Das Finanzamt gewährte die Steuerbefreiung nicht, doch das Finanzgericht München ist dem entgegengetreten (Urteil vom 26.10.2022, 4 K 2183/21). Der Mietvertrag sei ursächlich dafür gewesen, dass die Tochter die Wohnung erst nach Ablauf der Mietzeit beziehen und damit erst ab diesem Zeitpunkt zu eigenen Wohnzwecken nutzen konnte. Den Grund für die spätere Aufnahme der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken habe die Tochter daher nicht zu vertreten. Unter Berücksichtigung der Gesamtumstände habe die Klägerin durch ihren Einzug in 2020 in ausreichendem Maße belegt, dass sie die Wohnung nach dem Tod ihrer Mutter unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt hat. Die Erblasserin ihrerseits hatte ein berechtigtes Interesse an der Vermietung der Wohnung, weil sie mit den Mieteinnahmen die Kosten der Unterbringung mitfinanzieren wollte.



**Hinweis:** Das FG hat die Revision zugelassen, die auch bereits beim BFH unter dem Az. II R 48/22 vorliegt. Bis auf Weiteres bleibt in entsprechenden Fällen also eine große Unsicherheit.

### Erbschaft- und Schenkungsteuer: Bayern reicht Normenkontrollantrag ein

Die unentgeltliche Übertragung einer Immobilie kann eine hohe Erbschaft- oder Schenkungsteuer auslösen. Und zum 01. Januar 2023 wurden die Faktoren für die Ermittlung der steuerlichen Grundstückswerte angepasst ("Jahressteuergesetz 2022"), so dass das Verschenken und Vererben in vielen Fällen sogar noch teurer geworden ist. Die Bayerische Staatsregierung hatte sich daraufhin - zur Abmilderung der steuerlichen Auswirkungen - für eine Erhöhung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Freibeträge eingesetzt, ist mit ihrem Antrag aber im Bundesrat gescheitert. Bereits kurze Zeit später hatte sie angekündigt, für eine Anhebung der persönlichen Erbschaftsteuer-Freibeträge vor das Bundesverfassungsgericht ziehen zu wollen.

Tatsächlich hat Bayern nun einen Normenkontrollantrag beim Bundesverfassungsgericht gegen das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz eingereicht. Er ist unter dem Az. 1 BvF 1/23 anhängig. In einer Pressemitteilung der Bayerischen Staatsregierung vom 23.05.2023 heißt es zur Begründung des Normenkontrollantrags unter anderem: *"Mit dem Antrag soll über eine verfassungsrechtliche Überprüfung der Weg für eine Erhöhung der persönlichen Freibeträge, Senkung der Steuersätze und eine Regionalisierung der Erbschaftsteuer geöffnet werden. Ziel ist, dass sowohl das Eigenheim in Familienhand als auch viele Arbeitsplätze in mittelständischen Unternehmen gesichert werden."*

## **Ehegatten: Zum Anspruch auf Zusammenveranlagung nach Trennung**

Eheleute, die sich getrennt haben, können im Trennungsjahr statt der Einzelveranlagung noch die Zusammenveranlagung wählen. Zumeist ist die Zusammenveranlagung - insgesamt betrachtet - steuerlich günstiger als die Einzelveranlagung, denn es wird der so genannte Splittingtarif gewährt. Sind die Ex-Partner zerstritten, ist es zuweilen allerdings schwierig, von beiden Eheleuten die Zustimmung zur Zusammenveranlagung zu erhalten. Wer die Zustimmung willkürlich verweigert, sollte aber bedenken, dass er sich gegebenenfalls schadensersatzpflichtig macht. So hat der Bundesgerichtshof entschieden, dass sich aus dem Wesen der Ehe für beide Ehegatten grundsätzlich die Verpflichtung ergibt, die finanziellen Lasten des anderen Teils nach Möglichkeit zu vermindern, soweit dies ohne eine Verletzung eigener Interessen möglich ist. Es besteht daher für beide Ehegatten jeweils die Verpflichtung, in eine Zusammenveranlagung einzuwilligen, wenn dadurch die Steuerschuld des anderen Ehegatten verringert, der in Anspruch genommene aber keiner zusätzlichen steuerlichen Belastung ausgesetzt wird. Eine hiernach begründete familienrechtliche Verpflichtung, der Zusammenveranlagung zuzustimmen, bleibt auch nach der Scheidung als Nachwirkung der Ehe bestehen (BGH-Urteil vom 13.10.1976, IV ZR 104/74; BGH-Urteil vom 12.06.2002, XII ZR 288/00).

Aktuell hat das Oberlandesgericht Bamberg entschieden, dass die Pflicht der Zustimmung zur Zusammenveranlagung aber wirksam abbedungen werden kann. Das heißt: Wenn einer der beiden Ex-Partner ausdrücklich zu erkennen gibt, dass er keine Zusammenveranlagung wünscht, im Nachhinein aber erkennt, dass er insoweit einen steuerlichen Fehler begangen hat, kann er den anderen Ehegatten später nicht mehr verpflichten, der Zusammenveranlagung doch zuzustimmen (OLG Bamberg, Beschluss vom 10.01.2023, 2 UF 212/22). Der Sachverhalt: Die Eheleute leben seit Anfang 2019 getrennt. Nachdem sie durch das Finanzamt zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen für mehrere Jahre aufgefordert worden waren, wandte sich die Ehefrau zur Unterstützung an einen Lohnsteuerhilfeverein. Sie wies ihren Ehegatten darauf hin, dass eine gemeinsame steuerliche Veranlagung gegenüber einer Einzelveranlagung wirtschaftlich vorteilhaft wäre. Doch im Rahmen von WhatsApp-Nachrichten gab der Ehemann zu erkennen, dass er keine Zusammenveranlagung wünschte. Im Anschluss forderte er die eigenen Steuerunterlagen vom Lohnsteuerhilfeverein zurück. Im Folgenden reichte daraufhin die Ehefrau ihre Steuererklärungen ein und erhielt hohe Steuererstattungen. Gegenüber dem Ehemann ergingen im Rahmen der Einzelveranlagung Steuerbescheide mit Nachzahlungen. Daraufhin wollte er seine Ehefrau doch noch nachträglich zur Zustimmung zur Zusammenveranlagung verpflichten, scheiterte mit seinem Anliegen aber vor Gericht. Begründung: Trotz der erhaltenen Informationen über die wirtschaftlich für ihn nachteilige Einzelveranlagung habe zwischen den Beteiligten Einvernehmen darüber bestanden, dass keine Zusammenveranlagung erfolgen sollte, sondern die Steuererklärungen getrennt im Sinne einer Einzelveranlagung abzugeben waren.