

Mandanteninformation August 2024

Unternehmer und Geschäftsführer

Musiker und Sänger: Leitfaden über die Grundzüge der Besteuerung

Musiker und Sänger unterliegen mit ihren Einkünften der Einkommensteuer. Mit ihren Umsätzen unterliegen sie grundsätzlich auch der Umsatzsteuer, sofern sie nicht als Kleinunternehmer gelten und soweit keine Steuerbefreiung in Betracht kommt. Was Künstler mit Wohnsitz in Deutschland steuerlich im Wesentlichen zu beachten haben, hat die Oberfinanzdirektion Karlsruhe dargelegt (OFD St 1-S 2045-1 – St 117, Stand 8.5.2024). Unter anderem werden folgende Punkte behandelt: Aufzeichnungspflichten, Abgrenzung zwischen nichtselbstständiger und selbstständiger Tätigkeit, Gewinnermittlung, abzugsfähige Kosten, umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung, Steuerbefreiungen, Steuersätze, Ausstellen einer Rechnung (Rechnung in Form einer Gutschrift, Pflichtangaben in der Rechnung, Rechnungen über Kleinbeträge, elektronische Rechnung), Umsatzsteuer-Voranmeldung und Umsatzsteuererklärung. Das Schreiben der OFD Karlsruhe können Sie unter folgendem Link abrufen: https://ofd-karlsruhe.fv-bwl.de/site/pbs-bw-new/node/6563694/Lde_DE/index.html (FAQ Steuern - Stichwort "Musiker und Sänger").

Leasing eines Firmen-Pkw: Steuermodell "Sonderzahlung im Dezember" versagt

Einnahmen-Überschussrechner dürfen eine bei Leasingbeginn geleistete Sonderzahlung für ihren Firmenwagen im Umfang der betrieblichen Kfz-Nutzung grundsätzlich sofort als Betriebsausgabe abziehen. Dieses Prinzip des Sofortabzugs haben sich viele Einnahmen-Überschussrechner zunutze gemacht, indem sie den Leasingbeginn jeweils auf den Dezember gelegt, in diesem Monat eine hohe Sonderzahlung geleistet und per Fahrtenbuch nachgewiesen haben, dass sie das Kfz im Dezember fast ausschließlich betrieblich genutzt haben. Folge sollte ein nahezu 100-prozentiger Abzug der Leasingsonderzahlung sein, und zwar auch dann, wenn das Kfz in den Folgejahren erheblich weniger betrieblich genutzt oder aber zur so genannten Ein-Prozent-Regelung übergegangen wird.

Der Bundesfinanzhof hat dem Modell allerdings zumindest für die Fälle den Boden entzogen, in denen das geleaste Fahrzeug nicht dauerhaft, also über die gesamte Leasinglaufzeit, zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird (BFH-Urteil vom 12.3.2024, VIII R 1/21). Etwas vereinfacht ging es um folgenden Sachverhalt: Der Kläger, ein Freiberufler, ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. Anfang Dezember 2013 leaste er einen Pkw mit einer Laufzeit von 36 Monaten. Er leistete im Dezember 2013 für das Fahrzeug eine Leasingsonderzahlung in Höhe von rund 36.500 Euro netto. Der Kläger nutzte das Kfz im Dezember 2013 zu 71,03 Prozent für seine freiberuflichen Zwecke, in den Folgejahren hingegen im Durchschnitt nur zu 12,16 Prozent. Er machte im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr den betrieblichen Anteil der Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe geltend, also 71,03 Prozent von 36.500 Euro. Das Finanzamt rechnete hingegen anders: Es verteilte die Leasingsonderzahlung auf 36 Monate und ließ für das Jahr 2013 nur 1/36 von 71,03 Prozent zum Abzug zu. Der BFH stimmt dem Finanzamt zu.

Der BFH weist darauf hin, dass das Leasing als reines Nutzungsrecht nicht zum Betriebsvermögen, sondern zum Privatvermögen des Klägers gehöre. Folglich führe lediglich der Anteil der Fahrten, die beruflich unternommen worden

sind, zu Betriebsausgaben. Man spricht von einer so genannten Nutzungseinlage. Die Zuordnung zum Privatvermögen liege daran, dass der Kläger das Fahrzeug nur vorübergehend und nicht dauerhaft in einem Umfang von über 50 Prozent betrieblich genutzt hat. Über die Gesamtnutzungsdauer von 36 Monaten betrug die betriebliche Nutzung des Fahrzeugs nur 12,16 Prozent der gefahrenen Gesamtstrecke. Die betriebliche Nutzung von über 50 Prozent nur im Dezember des Streitjahrs sei danach nicht geeignet, die Betriebsvermögenseigenschaft des Nutzungsrechts "Leasing" zu begründen. Für die betrieblichen Fahrten im Dezember des Streitjahres 2013 sei die Leasingsonderzahlung bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit im Rahmen einer Nutzungseinlage als Betriebsausgabe abzugsfähig - allerdings nur in Höhe von $\frac{1}{36} \times 71,03$ Prozent (also 1,97 Prozent von 36.500 Euro = 720 Euro).

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

Mitarbeiterkapitalbeteiligungen: Kein Ausschluss von Arbeitnehmergruppen

Gewährt der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern verbilligt oder unentgeltlich Vermögensbeteiligungen, ist der geldwerte Vorteil in bestimmter Höhe steuerfrei (§ 3 Nr. 39 EStG). Voraussetzung ist unter anderem, dass die Beteiligung mindestens allen Arbeitnehmern offensteht, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen stehen. Das Finanzgericht Düsseldorf hat entschieden, dass die Steuerbefreiung aber für alle Arbeitnehmer entfällt, wenn der Arbeitgeber einzelne Arbeitnehmergruppen wie Auszubildende und geringfügig Beschäftigte von der Vermögensbeteiligung ausschließt. Nur der Ausschluss von Arbeitnehmern entsprechend der im Gesetz genannten Ein-Jahres-Frist sei erlaubt. Im Übrigen müssten ruhende Arbeitsverhältnisse nicht einbezogen werden (FG Düsseldorf, Urteil vom 14.12.2023, 8 K 11/22 H (L)).

Der Sachverhalt: Die Klägerin unterhält für ihre Mitarbeiter ein Mitarbeiterbeteiligungsprogramm. Jedoch dürfen Mitarbeiter mit ruhenden Arbeitsverhältnissen (z.B. bei Elternzeit), geringfügig Beschäftigte und Auszubildende daran nicht teilnehmen. Das Finanzamt lehnte die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 39 EStG für die Vorteile, die sich aus dem Beteiligungsprogramm ergaben, für alle berechtigten Arbeitnehmer ab. Die Beteiligung hätte mindestens allen Arbeitnehmern offenstehen müssen, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis stünden. Die hiergegen gerichtete Klage blieb ohne Erfolg.

Die Begründung: § 3 Nr. 39 EStG unterscheidet nicht zwischen hauptberuflich, geringfügig Beschäftigten und Auszubildenden. Unschädlich für die Gewährung der Steuerfreiheit sei ausdrücklich nur, dass Personen, die nicht mindestens ein Jahr ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen standen, vom Angebot ausgeschlossen sind. Eine sachliche Differenzierung innerhalb der Personengruppen mag arbeitsrechtlich zulässig sein. Für die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 39 EStG sei dies aber unerheblich. Der Einbezug von ruhenden Arbeitsverhältnissen in die Begünstigung des § 3 Nr. 39 EStG sei jedoch nicht erforderlich. Der Wegfall der Steuerbefreiung für alle Arbeitnehmer entspreche dem klaren Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des Gesetzes.



Hinweis: Gegen das Urteil liegen zwischenzeitlich zwei Revisionen beim Bundesfinanzhof vor (Az. VI R 4/24 und VI R 5/24). Der BFH muss zum einen klären, ob die Ausklammerung von Arbeitnehmern aus

ruhenden Arbeitsverhältnissen (z.B. Elternzeit) tatsächlich unschädlich ist. Die Finanzverwaltung vertritt hier eine andere Auffassung als das FG Düsseldorf (BMF-Schreiben vom 1.6.2024, IV C 5 - S 2347/24/10001 :001). Zum anderen muss der BFH die Frage beantworten, ob der Ausschluss von Auszubildenden und Minijobbern die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 39 EStG für alle Arbeitnehmer entfallen lässt.



Hinweis: Das BMF hat in dem genannten Schreiben vom 1.6.2024 folgende Nichtbeanstandungsregelung erlassen, die im Einzelfall weiterhelfen kann, wenn seitens des Arbeitgebers eine falsche Wertungsentscheidung getroffen wurde: "War ein Arbeitgeber begründet davon ausgegangen, dass ein bestimmter Arbeitnehmer oder eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern nicht einbezogen werden muss, und stellt sich im Nachhinein etwas Anderes heraus, so bleibt die Steuerfreiheit des geldwerten Vorteils aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung der Vermögensbeteiligung bei den übrigen Arbeitnehmern aus Vereinfachungsgründen unberührt."

Betriebsveranstaltung: Muss sie tatsächlich allen Mitarbeitern offenstehen?

Zuwendungen des Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer und dessen Begleitperson anlässlich einer Betriebsveranstaltung bleiben bis zu 110 Euro (einschl. Umsatzsteuer) pro Arbeitnehmer steuer- und sozialversicherungsfrei. Der Freibetrag von 110 Euro gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr. Wird der Freibetrag überstiegen, hat der Arbeitgeber die Möglichkeit, den zusätzlichen Vorteil der pauschalen Lohnsteuer zu unterwerfen (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Finanzverwaltung verlangt für die Gewährung des Freibetrages und für eine eventuelle Lohnsteuer-Pauschalierung allerdings, dass die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder zumindest eines Betriebsteils offensteht (BMF-Schreiben vom 14.10.2015, BStBl 2015 I S. 832). Dieser restriktiven Auffassung ist der BFH nun für die Frage der Lohnsteuer-Pauschalierung entgegengetreten und hat entschieden, dass eine Betriebsveranstaltung auch dann vorliegen kann, wenn an ihr beispielsweise nur die Führungskräfte teilnehmen dürfen (BFH-Urteil vom 27.3.2024, VI R 5/22).

Der Arbeitgeber veranstaltete im Jahr 2015 in eigenen Räumlichkeiten eine Weihnachtsfeier, zu der nur die Vorstandsmitglieder eingeladen waren. Darüber hinaus richtete er im selben Jahr eine Weihnachtsfeier für Mitarbeiter aus, die zum oberen Führungskreis bzw. Konzernführungskreis gehörten. Dabei handelte es sich um Mitarbeiter, die eine bestimmte Karrierestufe erreicht hatten, aber keinen eigenständigen Betriebsteil bildeten. Für beide Veranstaltungen wendete der Arbeitgeber jeweils hohe Kosten auf. Er beantragte daher die Lohnsteuer-Pauschalierung mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die beantragte Lohnsteuer-Pauschalierung könne nicht gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG erfolgen, denn der Begriff der Betriebsveranstaltung setze voraus, dass die Teilnahme an der Veranstaltung allen Arbeitnehmern des Betriebs oder des Betriebsteils offenstehe. Doch der BFH ist anderer Auffassung und ließ die Pauschalierung zu.

Entgegen der Rechtsauffassung des Finanzamts handelt es sich bei den Weihnachtsfeiern des Vorstands und der Führungskräfte um Betriebsveranstaltungen i.S. von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG. Dass die Veranstaltungen nicht allen Betriebsangehörigen offenstanden, steht dem nicht entgegen. Der Wortlaut des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG, der für die Lohnsteuer-Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG maßgebend ist, setzt ab dem Veranlagungszeitraum 2015 als Betriebsveranstaltung nur noch eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter voraus. Eine Veranstaltung, an der ausschließlich Beschäftigte des Betriebs und deren Begleitpersonen teilnehmen können, ist vom Wortsinn her eine solche Betriebsveranstaltung, auch wenn diese Veranstaltung nicht allen Angehörigen eines Betriebs offensteht. Nur für die Gewährung des Freibetrages von 110 Euro bleibt es dabei, dass die Veranstaltung allen Mitarbeitern des Betriebs oder zumindest eines Betriebsteils offenstehen muss, denn insoweit gilt der Satz 3 des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG als Spezialvorschrift.

Immobilienbesitzer

Gebäude-AfA: Gutachten nach ImmoWertV zur Verkürzung des AfA-Zeitraums

Für die Absetzung für Abnutzung (AfA) von Gebäuden sieht der Gesetzgeber bestimmte Prozentsätze vor. Je nach Nutzung und Bauantrag oder Kaufdatum sind dies üblicherweise 2 %, 2,5 % oder 3 %, wenn keine Sonder-AfA infrage kommt. Der Gesetzgeber unterstellt dabei typisierend eine Nutzungsdauer des jeweiligen Gebäudes von 50, 40 oder 33 Jahren. Grundsätzlich ist es zwar zulässig, eine kürzere Nutzungsdauer und damit einen höheren AfA-Satz geltend zu machen. Allerdings verlangen die Finanzämter insoweit Nachweise, das heißt zumeist sehr detaillierte und aufwendige Gutachten (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Zugunsten der betroffenen Hauseigentümer hat der Bundesfinanzhof im Jahre 2021 allerdings entschieden, dass an den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer keine überhöhten Anforderungen zu stellen sind. Der Steuerpflichtige

kann sich zur Darlegung der verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer jeder Darlegungsmethode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint. Die Vorlage eines Bausubstanzgutachtens ist jedenfalls nicht Voraussetzung für die Anerkennung einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer (BFH-Urteil vom 28.7.2021, IX R 25/19). Das Bundesfinanzministerium hat daraufhin dargestellt, welche Anforderungen an ein Gutachten - seiner Ansicht nach - zur Verkürzung des AfA-Zeitraums zu stellen sind. Und wie zu erwarten war, legt das BMF die Hürden doch wieder hoch (BMF-Schreiben vom 22.2.2023, BStBl 2023 I S. 332). Unter anderem führt es aus, dass die Ermittlung der Restnutzungsdauer und die Gesamtnutzungsdauer nach der Immobilienwertverordnung (ImmoWertV) lediglich Modellansätze seien, die nur im Gesamtkontext einer Verkehrswertermittlung zu sachgerechten Ergebnissen führen würden. Dem ist der BFH nun entgegengetreten (BFH-Urteil vom 23.1.2024, IX R 14/23).

Eine Gutachtenmethode, durch die die Restnutzungsdauer eines Gebäudes modellhaft wirtschaftlich bestimmt wird, könne als Nachweis für die Inanspruchnahme des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG genügen. Die weitergehenden Anforderungen und Einschränkungen, die die Finanzverwaltung in Rz 23 f. des BMF-Schreibens vom 22.2.2023 für den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer durch Sachverständigengutachten aufstellt, ließen sich dem Gesetz jedenfalls nicht in Gänze entnehmen. Insbesondere die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gemäß § 6 Abs. 6 ImmoWertV 2010 (inzwischen § 4 Abs. 3 ImmoWertV vom 14.7.2021) sei eine gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode.



Hinweis: Der BFH weist aber klarstellend darauf hin, dass seine Ausführungen nicht dahingehend zu verstehen sind, der Steuerpflichtige könne allein durch eine schlichte Bezugnahme auf die modellhaft ermittelte Gesamt- sowie Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der ImmoWertV eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer darlegen und nachweisen. Vielmehr bedürfe es für die Schätzung der Nutzungsdauer einer sachverständigen Begutachtung, die sich insbesondere zu den individuellen Gegebenheiten des Objekts (zum Beispiel durchgeführte oder unterlassene Instandsetzungen oder Modernisierungen, vgl. § 4 Abs. 3 Satz 2 ImmoWertV 2021) verhält.

Grundsteuerreform: Bundesmodell weckt Zweifel des Bundesfinanzhofs


Die Grundsteuerreform erhitzt die Gemüter, da viele Immobilienbesitzer befürchten, ab dem 1. Januar 2025 höhere Grundsteuern zahlen zu müssen als bislang. Zahlreiche Bürger haben daher die Feststellungen ihrer Grundsteuerwerte angefochten und einige haben sogar Klage erhoben. Zwei Betroffene haben nun beim Bundesfinanzhof einen Etappensieg errungen, wenn auch jeweils nur in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes. Der BFH hat entschieden, dass Steuerpflichtige im Einzelfall unter bestimmten Bedingungen die Möglichkeit haben müssen, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden Wert ihres Grundstücks nachzuweisen. Da deswegen bereits Zweifel an der Höhe der festgestellten Grundsteuerwerte bestanden, war vom BFH nicht mehr zu prüfen, ob die neue Grundsteuer grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Zweifeln bezüglich der zugrundeliegenden Bewertungsregeln unterliegt (BFH-Beschlüsse vom 27.5.2024, II B 78/23 (AdV) und II B 79/23 (AdV)).


In beiden Streitfällen hatten die Antragsteller beim Finanzgericht erfolgreich beantragt, die Grundsteuerwertfeststellungen für ihre Wohnimmobilien von der Vollziehung auszusetzen. Die angefochtenen Bescheide waren auf der Grundlage der Neuregelung des Grundsteuer- und Bewertungsrechts durch das Grundsteuer-Reformgesetz vom 26.11.2019 ergangen (so genanntes Bundesmodell), das in mehreren Bundesländern Anwendung findet. Danach wird die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer, die ab dem 1. Januar 2025 von den Gemeinden erhoben wird, durch Feststellung des Grundsteuerwerts auf den 1. Januar 2022 als einheitlichen Hauptfeststellungsstichtag ermittelt. Die für die Feststellung des Grundsteuerwerts maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften enthalten nach der gesetzgeberischen Konzeption aus Gründen der Automatisierung und Bewältigung der Neubewertung von über 36 Millionen wirtschaftlichen Einheiten eine Vielzahl von Typisierungen und Pauschalierungen.

Das Finanzgericht hatte ernstliche Zweifel sowohl an der einfachrechtlichen Rechtmäßigkeit der angefochtenen Grundsteuerwertbescheide als auch an der Verfassungsmäßigkeit der Bewertungsvorschriften und gewährte deshalb die beantragte Aussetzung der Vollziehung. Die gegen die Entscheidungen des Finanzgerichts erhobenen Beschwerden des Finanzamts hat der BFH in seinen Beschlüssen als unbegründet zurückgewiesen. Nach Auffassung des BFH bestehen bereits einfachrechtliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der streitigen Grundsteuerwertfeststellungen in Bezug auf die Höhe der festgestellten Grundsteuerwerte. Diese Zweifel ergäben sich daraus, dass den Steuerpflichtigen bei verfassungskonformer Auslegung der Bewertungsvorschriften die Möglichkeit eingeräumt werden müsse, bei einer Verletzung des Übermaßverbots einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen, auch wenn der Gesetzgeber einen solchen Nachweis nicht ausdrücklich geregelt habe. Der Gesetzgeber verfüge gerade in Massenverfahren der vorliegenden Art über einen großen Typisierungs- und Pauschalierungsspielraum. Das Übermaßverbot könne jedoch verletzt sein, wenn sich der festgestellte Grundsteuerwert als erheblich über das normale Maß hinausgehend erweise. Dies setze nach der bisherigen Rechtsprechung zu anderen typisierenden Bewertungsvorschriften voraus, dass der festgestellte Wert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 Prozent oder mehr übersteige.

In beiden Streitfällen kam der BFH zu dem Ergebnis, es sei bei summarischer Prüfung nicht auszuschließen, dass die Antragsteller jeweils aufgrund einzelfallbezogener Besonderheiten den erfolgreichen Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts ihrer Grundstücke mit der erforderlichen Abweichung zu den festgestellten Grundsteuerwerten führen

könnten. Eine abschließende Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit des neuen Bewertungsrechts ist damit nicht verbunden (Quelle: BFH, Pressemitteilung vom 13.6.2024).

 **Hinweis:** Wie oben erwähnt ging es um die Feststellung der Grundsteuerwerte nach dem so genannten Bundesmodell. Dieses wenden an: Berlin, Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein, Thüringen und das Saarland.

 **Hinweis:** Bayern und Baden-Württemberg wenden das Bundesmodell nicht an. Hier werden die Grundsteuerwerte nach vereinfachten Verfahren ermittelt. Sowohl das FG Baden-Württemberg als auch das FG Nürnberg haben gegen die vereinfachten Verfahren keine verfassungsrechtlichen Bedenken (FG Baden-W., Urteile vom 11.6.2024, 8 K 2368/22 und 8 K 1582/23; FG Nürnberg, Beschluss vom 8.8.2023, 8 V 300/23). Allerdings ist hier das letzte Wort sicherlich noch nicht gesprochen. Es ist davon auszugehen, dass der BFH und gegebenenfalls eines Tages das Bundesverfassungsgericht abschließend entscheiden müssen.


Kapitalanleger

Termingeschäfte: Beschränkung der Verlustverrechnung verfassungswidrig?

Verluste aus Termingeschäften, insbesondere aus dem Verfall von Optionen, dürfen nur mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Erträgen aus Stillhaltergeschäften ausgeglichen werden. Dabei ist die Verlustverrechnung beschränkt auf 20.000 Euro. Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgetragen werden und jeweils in Höhe von 20.000 Euro mit Gewinnen aus Termingeschäften oder Stillhalterprämien verrechnet werden, wenn nach der unterjährigen Verlustverrechnung ein verrechenbarer Gewinn verbleibt. Verluste aus Termingeschäften können nicht mit anderen Kapitalerträgen oder gar anderen Einkünften verrechnet werden (§ 20 Abs. 6 Satz 5 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2020). Die Beschränkung gilt seit dem 1.1.2021.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte in einem Aussetzungsverfahren Bedenken gegen die betragsmäßige Beschränkung der Verlustverrechnung geäußert (Beschluss vom 05.12.2023, 1 V 1674/23). Der Bundesfinanzhof hat die Entscheidung nun bestätigt und die Beschwerde des Finanzamts zurückgewiesen. Der Sachverhalt: Der Antragsteller erklärte in 2021 Kapitalerträge aus Termingeschäften in Höhe von 250.631 Euro und Verluste aus gleichartigen Geschäften in Höhe von 227.289 Euro. Das Finanzamt verrechnete die laufenden Verluste aus Termingeschäften nur in Höhe des gesetzlichen Höchstbetrags von 20.000 Euro mit Gewinnen aus Termingeschäften. Die noch nicht verrechneten laufenden Verluste in Höhe von 207.289 Euro wurden in der Verlustfeststellung berücksichtigt. Gegen den Bescheid legte der Antragsteller Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Er machte Einwände gegen die Beschränkung der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus Termingeschäften geltend. Er machte darauf hin, dass vom Bundesverfassungsgericht derzeit ohnehin geprüft werde, ob die Beschränkung der Verlustverrechnung für Aktienverluste rechtmäßig ist (2 BvL 3/21). Die Entscheidung werde richtungsweisend auch für die Verrechnung von Verlusten aus anderen Kapitalanlagen sein.

Das FG und der BFH gaben dem AdV-Antrag statt, da ernstliche Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der betragsmäßig beschränkten Verlustverrechnung gemäß § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG bestünden. Die Verlustverrechnungsbefreiung gehe mit der Gefahr einher, dass eine Verlustberücksichtigung faktisch ganz ausgeschlossen sein kann. Im Streitfall bräuchten die Antragsteller für die Verrechnung des gesondert festgestellten Verlustes in Höhe von 207.289 Euro bereits jetzt schon über zehn Gewinnjahre, um die Verluste auszugleichen.

 **Hinweis:** Das FG Baden-Württemberg hat, sogar in einem Hauptsacheverfahren, keine Bedenken gegen die Einschränkung der Verlustverrechnung (Urteil vom 29.4.2024, 10 K 1091/23). Gegen das Urteil liegt aber bereits die Revision vor (Az. VIII R 11/24). Der BFH wird also bald in einem Hauptsacheverfahren und nicht nur in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes entscheiden müssen.

Rentner und Pensionäre

Hinterbliebenenrente: Steuerlicher Verlustvortrag bei Einkommen bedeutungslos

Bei der Hinterbliebenenversorgung, der so genannten Witwen- oder Witwerrente, wird das eigene Einkommen des Hinterbliebenen in einem bestimmten Umfang angerechnet. Kürzlich hat das Bundessozialgericht allerdings entschieden, dass ein von der Finanzverwaltung anerkannter Verlustvortrag bei der Bestimmung des auf eine Witwenrente anzurechnenden Arbeitseinkommens unberücksichtigt bleibt (BSG-Urteil vom 22.2.2024, B 5 R 3/23 R).

Die Klägerin bezieht seit Januar 1992 eine Witwenrente. Sie unterhält einen Gewerbebetrieb als Schaustellerin. In 2007 bis 2016 erzielte sie positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Das Finanzamt zog hiervon jeweils einen Verlustvortrag aus den negativen Einkünften in der Vergangenheit ab und setzte die Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2016 auf jeweils 0 Euro fest. Der Rentenversicherungsträger erlangte hiervon Kenntnis, berechnete die Witwenrente rückwirkend ab Januar 2007 neu und verlangte die Erstattung von über 12.600 Euro. Dabei rechnete er das Einkommen der Klägerin ohne Berücksichtigung des Verlustvortrags auf die Hinterbliebenenrente an. Hiergegen wandte sich die Klägerin und rügte eine Verletzung des § 18a Abs. 2a SGB IV. Bei einer am Sinn und Zweck der Einkommensanrechnung auf Hinterbliebenenrenten orientierten Auslegung müsse ein im Einkommensteuerrecht anerkannter Verlustvortrag berücksichtigt werden. Ein Gewerbetreibender könne ein vergleichsweise hohes Einkommen nicht vollständig für seinen Unterhalt im Zuflussjahr nutzen, sondern müsse die in der Vergangenheit erwirtschafteten Verluste ausgleichen, zum Beispiel durch die Rückführung von Darlehen. Wie die Vorinstanzen hat jedoch auch das BSG entschieden, dass im Rahmen der Einkommensanrechnung auf Hinterbliebenenrenten ein Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG nicht einzubeziehen ist.

Begründung: 18a Abs. 2a SGB IV soll sicherstellen, dass für die Einkommensanrechnung grundsätzlich alle Arten von Arbeitseinkommen berücksichtigt werden. Das Außer-Acht-Lassen eines steuerlichen Verlustvortrags entspricht schließlich dem Sinn und Zweck der Hinterbliebenenversorgung. Diese dient als Ersatz des Unterhalts, der aufgrund des Todes des Versicherten nicht mehr geleistet wird. Eigenes Einkommen des Hinterbliebenen wird in einem bestimmten Umfang angerechnet, weil der Hinterbliebene sich dadurch ganz oder zumindest teilweise selbst unterhalten kann. Abzustellen ist dabei auf das verfügbare Einkommen. Dass ein Hinterbliebener berechtigt ist, seine Einkommensteuerpflicht im Veranlagungszeitraum zu mindern, indem er negative Einkünfte aus im Einzelfall weit zurückliegenden früheren Veranlagungszeiträumen in Abzug bringt, sagt nichts über seine aktuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus. Der Zahlungsanspruch aus einer Hinterbliebenenrente wird schließlich nicht über Gebühr gemindert, indem ein steuerlicher Verlustvortrag unberücksichtigt bleibt. Betriebsausgaben werden grundsätzlich bereits bei der Gewinnermittlung berücksichtigt. Dazu gehören auch etwaige Darlehenszinsen (BSG, Mitteilung vom 22.2.2024).

Alle Steuerzahler

Unterhalt an Bedürftige: Unschädliche Vermögensgrenze unverändert niedrig

Wer einen unterhaltsberechtigten Angehörigen finanziell unterstützt, darf seine Leistungen im gewissen Rahmen steuerlich geltend machen (§ 33a Abs. 1 EStG). Voraussetzung ist unter anderem, dass weder der Leistende noch eine andere Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für die unterhaltene Person hat und die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt. Unschädlich ist ein geringes Vermögen bis zu einem Verkehrswert von 15.500 Euro. Das bedeutet: Wenn der Angehörige über eigenes Vermögen von mehr als 15.500 Euro verfügt, wird das Finanzamt Unterhaltszahlungen nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkennen. Gewisse Vermögenswerte bleiben allerdings als Schonvermögen außer Betracht. Hierunter fallen insbesondere ein angemessenes Hausgrundstück, das vom Unterhaltsempfänger allein oder zusammen mit Angehörigen selbst bewohnt wird, sowie Vermögensgegenstände, deren Veräußerung offensichtlich eine Verschleuderung bedeuten würde.

Soeben hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Grenze für das geringfügige Vermögen in Höhe von 15.500 Euro auch im Jahr 2019 noch zu beachten ist. Im Urteilsfall selbst obsiegte der Kläger aber dennoch, denn die Richter haben klargestellt, dass die monatlichen Unterhaltsleistungen nicht in die Vermögensberechnung einzubeziehen sind (BFH-Urteil vom 29.2.2024, VI R 21/21).

Die Kläger machten Unterhaltszahlungen an den volljährigen Sohn, für den kein Kindergeldanspruch mehr bestand, für den Zeitraum 1.1. bis 30.9.2019 (Abschluss des Studiums) als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33a Abs. 1 EStG geltend. Das Bankkonto des Sohnes wies zum 1.1.2019 ein Guthaben von 15.950 Euro aus. Darin enthalten war eine Ende Dezember 2018 geleistete Unterhaltsvorauszahlung für Januar 2019 in Höhe von 500 Euro. Das Finanzamt lehnte den Abzug der Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastungen ab, da der Sohn über ausreichend eigenes Vermögen verfüge. Davon sei nach den Einkommensteuerrichtlinien und der ständigen Rechtsprechung des BFH auszugehen, wenn das Vermögen die Grenze von 15.500 Euro überschreite. Das Finanzgericht folgte der Sichtweise des Finanzamts und wies die Klage ab. Der BFH hob die Vorentscheidung auf und gab der Klage im Wesentlichen statt.

Begründung: Die seit 1975 unveränderte Höhe des Schonvermögens von 15.500 Euro ist trotz der seither eingetretenen Geldentwertung nicht anzupassen. Schonvermögen in dieser Höhe liegt auch im Streitjahr 2019 noch deutlich oberhalb des steuerlichen Grundfreibetrags (9.168 Euro in 2019) und unterschreitet auch nicht das Vermögen, was das Zivil- und Sozialrecht dem Bedürftigen als "Notgroschen" zugestehen. Die monatlichen Unterhaltsleistungen selbst sind aber nicht - sofort - in die Vermögensberechnung einzubeziehen. Angesparte und noch nicht verbrauchte Unterhaltsleistungen werden grundsätzlich erst nach Ablauf des Kalenderjahres ihres Zuflusses zu (abzugsschädlichem) Vermögen. Die vorschüssige Unterhaltszahlung aus Dezember 2018 für den Januar 2019, die nach § 11 EStG erst in 2019 als bezogen gilt, ist daher beim Vermögen zum 1.1.2019 nicht zu berücksichtigen. Zu diesem Zeitpunkt ist im

Urteilsfall daher von einem (unschädlichen) Vermögen des Sohnes in Höhe von 15.450 Euro auszugehen, das im streitigen Zeitraum auch nicht über 15.500 Euro angewachsen sei (Quelle: BFH, Pressemitteilung vom 20.6.2024).

Erbschaftsteuer: Fünf-Jahres-Zeitraum für Steuerminderung bei Doppelbelastung

Wer einen Vermögensgegenstand erbt, zahlt hierfür grundsätzlich Erbschaftsteuer, wenn die entsprechenden Freibeträge überschritten sind. Wird der Vermögensgegenstand bereits kurze Zeit nach der Erbschaft veräußert, kann ein dabei entstehender Gewinn der Einkommensteuer unterliegen. Die Summe von Erbschaft- und Einkommensteuer kann eine enorme Höhe erreichen. Daher sieht der Gesetzgeber in § 35b EStG vor, dass die Einkommensteuer - unter bestimmten Voraussetzungen - ein Stück weit gemindert werden darf. Die Vorschrift enthält allerdings eine wichtige zeitliche Komponente: Die Einkommensteuer wird nur gemindert, wenn die Einkünfte *"im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben."*

Für die Begünstigung gilt also maximal ein Fünf-Jahres-Zeitraum (Veranlagungszeitraum des Sterbejahres plus vier davor liegende Veranlagungszeiträume). Der Bundesfinanzhof hat nun entschieden, dass der fünfjährige Begünstigungszeitraum regelmäßig mit dem Tod des Erblassers beginnt. Er wird auch dann nicht verlängert und beginnt auch dann nicht später, wenn die tatsächliche Verfügungsgewalt über den Nachlass erst nach mehreren Jahren eingetreten ist (BFH-Urteil vom 28.11.2023, X R 20/21).

Der Kläger hatte unter anderem zwei Beteiligungen an Kommanditgesellschaften geerbt. Wegen einer nahezu sechs Jahre andauernden Erbenermittlung, einem langwierigen Erbscheinverfahren sowie personeller Engpässe im Nachlassgericht wurde der Erbschein, der den Kläger als Alleinerben auswies, erst nach sechs Jahren ausgestellt. Bis zur Erteilung des Erbscheins war der Kläger aufgrund der Bestellung eines Nachlass- und Verfahrenspflegers daran gehindert, über den Nachlass zu verfügen. Kurze Zeit nach Erteilung des Erbscheins veräußerte der Kläger die KG-Beteiligungen. Er machte in seiner Einkommensteuererklärung die Steuerermäßigung nach § 35b EStG geltend, die ihm jedoch nun auch vom BFH verwehrt wurde.

Begründung: Der fünfjährige Ermäßigungszeitraum des § 35b EStG muss zu einem klar definierten Zeitpunkt beginnen. Dies ist regelmäßig der Entstehungszeitpunkt der Erbschaftsteuer, meist also der Todestag des Erblassers oder der Erblasserin. Da es schon vom Wortlaut des § 35b Satz 1 EStG her auf ein Verschulden nicht ankommt, ist es vorliegend auch unerheblich, dass der Erbschein erst sechs Jahre nach dem Tod der Erblasserin erstellt worden ist und der Kläger erst nach Erteilung des Erbscheins die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, um die es geht, überhaupt erzielen konnte. Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn aufgrund der Begrenzung des Begünstigungszeitraums des § 35b Satz 1 EStG auf fünf Jahre zum einen der Erwerb der Beteiligungen mit Erbschaftsteuer und zum anderen ihre Veräußerung mit Einkommensteuer belastet wird. Weder ist der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt, noch ist eine etwaige verfassungsrechtlich zu beachtende Belastungsgrenze überschritten.

Krankheitskosten: Sind Kosten für Diätverpflegung bei Zöliakie abzugsfähig?

Im Jahre 2021 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Mehraufwendungen für eine glutenfreie Diätverpflegung steuerlich nicht als außergewöhnliche Belastungen absetzbar sind. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 33 Abs. 2 Satz 3 EStG gelte dies auch für Sonderdiäten, die - wie zum Beispiel bei der Zöliakie - eine medikamentöse Behandlung ersetzen. Die Diätverpflegung trete in diesen Fällen nicht nur an die Stelle einer medikamentösen Behandlung, sondern auch an die Stelle üblicher Nahrungsmittel. Auf deren Verzehr und Beschaffung sind aber alle Steuerzahler angewiesen. Somit seien die entsprechenden Aufwendungen nicht außergewöhnlich (BFH-Beschluss vom 4.11.2021, VI R 48/18). Gegen die Entscheidung wurde nun aber Verfassungsbeschwerde erhoben. Diese ist beim Bundesverfassungsgericht unter dem Az. 2 BvR 1554/23 anhängig.



Hinweis: Im Zusammenhang mit Krankheitskosten muss das Bundesverfassungsgericht auch klären, ob diese - wenn sie schon als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind - stets um die zumutbare Eigenbelastung zu kürzen sind. Der BFH hatte die Kürzung beispielsweise mit Beschluss vom 1.9.2021 (VI R 18/19) als zulässig erachtet. Neben dem oben erwähnten Verfahren unter dem Az. 2 BvR 1554/23 ist insoweit noch das Verfahren mit dem Az. 2 BvR 1579/22 in Karlsruhe anhängig.