

Mandanteninformation Dezember 2024

Unternehmer und Geschäftsführer


GmbH: Aktuelles zu den Voraussetzungen inkongruenter Gewinnausschüttungen

Gesellschafter einer GmbH nehmen an den Gewinnausschüttungen grundsätzlich im Verhältnis ihres Anteils am Stammkapital teil. Doch dies ist nicht immer gewünscht, das heißt, zuweilen bietet es sich an, einem Gesellschafter einen höheren oder geringeren Betrag auszuschütten als es seinem Anteil am Stammkapital entsprechen würde, während die übrigen Gesellschafter ihren "normalen" Anteil erhalten. Dies wird als inkongruente oder disquotale Gewinnausschüttung bezeichnet.

Bundesfinanzhof und Finanzverwaltung akzeptieren diese Art von Gewinnausschüttungen, allerdings fordert die Finanzverwaltung für eine steuerliche Anerkennung, dass eine vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist. Im Jahre 2022 hat der BFH - entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung - geurteilt, dass auch ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss anzuerkennen ist (BFH-Urteil vom 28.9.2022, VIII R 20/20). Nunmehr verfügt das Bundesfinanzministerium die allgemeine Anwendung des Urteils (BMF-Schreiben vom 4.9.2024, IV C 2 - S 2742/19/10004: 003). Inkongruente Gewinnausschüttungen sind nach dem aktuellen BMF-Schreiben insbesondere in folgenden Fällen anzuerkennen, das heißt in den nachstehend genannten Fällen kommen eventuell abweichende Gewinnverteilungen zivilrechtlich wirksam zustande und gelten damit auch steuerlich:

- **Abweichende Regelung der Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag:** Es wurde im Gesellschaftsvertrag gemäß § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile festgesetzt und die Ausschüttung entspricht diesem Verhältnis. Für eine nachträgliche Änderung des Gesellschaftsvertrags zur Regelung einer inkongruenten Gewinnverteilung ist die Zustimmung derjenigen Gesellschafter erforderlich, die von der Veränderung nachteilig betroffen sind.
- **Öffnungsklausel für abweichende Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag:** Der Gesellschaftsvertrag enthält eine Klausel, nach der mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter eine von der satzungsmäßigen oder gesetzlichen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, und der Beschluss ist mit den erforderlichen Gesellschafterzustimmungen und der gegebenenfalls im Gesellschaftsvertrag bestimmten Mehrheit gefasst worden.
- **Punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss:** Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung mit den Stimmen aller Gesellschafter gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, ist als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zugrunde zu legen. Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss liegt vor, wenn seine Wirkung sich in der betreffenden Maßnahme als Einzelakt erschöpft, sodass die Satzung durch den Beschluss zwar verletzt wird, aber nicht mit Wirkung für die Zukunft geändert werden soll. Ein satzungsdurchbrechender Gesellschafterbeschluss, der einen vom Regelungsinhalt der Satzung abweichenden rechtlichen Zustand mit Dauerwirkung (und sei es auch nur für einen begrenzten Zeitraum) begründet, ist (selbst im Fall eines einstimmig gefassten Beschlusses) nichtig, wenn bei der Beschlussfassung nicht alle materiellen und formellen Bestimmungen einer Satzungsänderung (insbesondere die notarielle Beurkundung und Eintragung des Beschlusses in das Handelsregister gemäß § 53 Abs. 3 Satz 1, § 54 Abs. 1 GmbHG) eingehalten werden.
- **Gespaltene Gewinnverwendung, zeitlich inkongruente Gewinnausschüttung:** Im Urteil vom 28.9.2021 (VIII R 25/19) hat der BFH entschieden, dass ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss, nach dem der auf den Mehrheitsgesellschafter gemäß seiner Beteiligung entfallene Anteil am Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen ist. Dies gilt auch dann, wenn zugleich die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden. Die

Einstellung eines Gewinnanteils in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage führt auch bei einem beherrschenden Gesellschafter nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.


 **Hinweis:** Bei einer AG sind inkongruente Gewinnausschüttungen nur anzuerkennen, wenn in der Satzung gemäß § 60 Abs. 3 AktG ein vom Verhältnis der Anteile am Grundkapital (§ 60 Abs. 1 AktG) abweichender Gewinnverteilungsschlüssel festgelegt wurde und die Ausschüttung diesem Verhältnis entspricht. Eine inkongruente Gewinnausschüttung aufgrund einer Öffnungsklausel in der Satzung oder eines satzungsdurchbrechenden Beschlusses erfüllen diese Voraussetzung nicht.


GmbH: Geschäftsführergehalt neben voller Pension - BMF äußert sich

Manch Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH möchte auch bei Eintritt des Pensionsalters noch weiter als Geschäftsführer "seiner" Kapitalgesellschaft tätig sein. In steuerlicher Hinsicht ist dann aber zu beachten, dass sich die gleichzeitige Zahlung von Aktivbezügen und die Zahlung der Pension aus einer Pensionszusage der GmbH grundsätzlich ausschließen. Das heißt: In der Auszahlungsphase der Pension führt die parallele Zahlung von Geschäftsführergehalt und Pension - sowohl bei einem beherrschenden als auch bei einem nicht beherrschenden - Gesellschafter-Geschäftsführer zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, soweit das Aktivgehalt nicht auf die Pensionsleistung angerechnet wird (BMF-Schreiben vom 18.9.2017, BStBl 2017 I S. 1293; BFH-Urteil vom 23.10.2013, I R 60/12).

Immerhin lässt ein Urteil des Bundesfinanzhofs ausnahmsweise etwas Spielraum. Danach darf im Einzelfall die volle Pension neben einem geringen Geschäftsführergehalt gezahlt werden (BFH-Urteil vom 15.3.2023, I R 41/19). Die wesentlichen Aussagen des Urteils lauten: Grundsätzlich würde eine GmbH ihrem Geschäftsführer zwar nicht zeitgleich eine Pension und ein laufendes Gehalt zahlen. Sie würde aber auch nicht erwarten, dass ein "pensionierter" Geschäftsführer umsonst weiterarbeitet. Vielmehr würde sie grundsätzlich bereit sein, neben der Versorgung aufgrund der fortgeführten oder wieder aufgenommenen Tätigkeit als Geschäftsführer ein Gehalt bis zur Höhe der Differenz zwischen der Versorgung und den letzten Aktivbezügen zu zahlen. Im Streitfall betrug die Summe von Versorgung und neuem Gehalt lediglich 26 Prozent der letzten Aktivbezüge des Geschäftsführers. Damit war die Differenz zwischen Versorgung und letzten Aktivbezügen bei Weitem nicht ausgeschöpft.

Nun hat das Bundesfinanzministerium zu dem Urteil Stellung bezogen und verfügt dessen Anerkennung über den entschiedenen Einzelfall hinaus (BMF-Schreiben vom 30.8.2024, IV C 2 - S 2742/22/10003: 009). Danach gilt: In der Auszahlungsphase der Pension würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter grundsätzlich verlangen, entweder das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung anzurechnen oder den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat. Vorbehaltlich der Beachtung des formellen Fremdvergleichs bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern liegt aber keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, soweit die Summe aus Versorgungszahlung und neuem Aktivgehalt das vor Eintritt des Versorgungsfalles gezahlte Aktivgehalt nicht überschreitet. Die Grundsätze gelten sowohl bei monatlicher Pensionsleistung als auch bei Ausübung eines vereinbarten Kapitalwahrrechts bei Erreichen der vereinbarten Altersgrenze.

 **Hinweis:** Eine Teilzeittätigkeit wäre mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vereinbar. Wenn also das Aktivgehalt und die Arbeitszeit nach Eintritt des Versorgungsfalles reduziert werden, aber möglicherweise dennoch eine hohe Pension gezahlt wird, kann dies zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen - so zumindest die Meinung des BMF. Auch wenn diese möglicherweise nicht mit der Auffassung des BFH laut obigem Urteil übereinstimmt, ist also insoweit Vorsicht angebracht.

 **Hinweis:** Das Urteil und die Verwaltungsanweisung sind erfreulich und bieten nun etwas mehr Gestaltungsspielraum bei der Weiterbeschäftigung von Gesellschafter-Geschäftsführern im Pensionsalter. Sofern rechtlich und wirtschaftlich sinnvoll, sollte aber auch darüber nachgedacht werden, ob statt der Weiter- oder einer erneuten Beschäftigung eine reine Beratungstätigkeit für die Gesellschaft in Betracht kommt. Zumindest ließen sich dadurch die steuerlichen Probleme hinsichtlich der Pensionszahlung vermeiden (vgl. dazu BFH-Urteil vom 23.10.2013, I R 60/12, BStBl 2015 II S. 413).

Schenkungsteuer: Zuwendender muss nicht immer Schenkungswillen haben

Die Festsetzung von Schenkungsteuer knüpft regelmäßig daran an, dass eine freigebige Zuwendung vorliegt. Das ist der so genannte Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Dabei müssen Schenker und Beschenkter subjektiv von der Freigebigkeit ausgehen. Doch keine Regel ohne Ausnahme. Nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG "gilt" als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die ein Gesellschafter durch die Leistung einer anderen Person an die Gesellschaft erlangt. Soeben hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass in den Fällen § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG eine Schenkung fingiert wird. Und vor allem: Die Freigebigkeit der Leistung an die Gesellschaft ist - anders als beim Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG - nicht Voraussetzung für die Steuerbarkeit (BFH-Urteil vom 10.4.2024, II R 22/21).

Der Sachverhalt in Kürze: Herr A erbte gemeinsam mit seinen Kindern, seinem Bruder und seinen Neffen einen Anteil an der T-GmbH. Die übrigen Anteile hielt eine KG, an der wiederum Herr A mit zwei Brüdern beteiligt war. Die Miterben veräußerten ihren geerbten Anteil an der T-GmbH gemeinschaftlich zu einem Kaufpreis von 300.000 Euro direkt an die T-GmbH. Das Finanzamt sah hierin einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang gemäß § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG, denn seines Erachtens lag der Wert des veräußerten Geschäftsanteils bei über 1,8 Mio. Euro. Letztlich wurden also Herr A und die anderen KG-Gesellschafter mittelbar bereichert. Nach Ansicht des Fiskus könnten sie ihre GmbH-Anteile, die sie direkt oder indirekt (über die KG) halten, ja sofort veräußern und dabei einen - vermeintlichen - Gewinn erzielen. Herr A argumentierte hingegen, dass der Kaufpreis von 300.000 Euro wie unter fremden Dritten ausgehandelt worden sei. Ein Schenkungswille habe also nicht bestanden. Doch der BFH pflichtet dem Finanzamt bei.

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiere eine Schenkung des an eine Kapitalgesellschaft Leistenden an den mittelbar oder unmittelbar beteiligten (Mit-)Gesellschafter, dessen Geschäftsanteil durch die Leistung eine Werterhöhung erfährt. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG verdränge als Spezialtatbestand den Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Die Vorschrift verlange - anders als der schenkungsteuerrechtliche Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG - keine freigebige Vermögensverschiebung. Maßgebend für die Steuerbarkeit nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG sei allein die Werterhöhung von Anteilen an der Gesellschaft, die ein unmittelbar oder mittelbar beteiligter Gesellschafter durch die Leistung des Zuwendenden an die Gesellschaft erlangt. Endgültig entschieden hat der BFH aber noch nicht. Die Vorinstanz muss nun noch konkret feststellen, ob und in welcher Höhe die Leistung an die Gesellschaft tatsächlich zu einer Werterhöhung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft geführt hat. Der BFH führt im Rahmen seiner Urteilsbegründung aus, welche Grundsätze bei dieser Feststellung zu beachten sind. Hierauf soll im Rahmen dieser Mandanteninformation aber nicht näher eingegangen werden.



Hinweis: Erst kürzlich hatte das Finanzgericht Münster in einem vergleichbaren Fall zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden (Urteil vom 23.5.2024, 3 K 2585/21 Erb). Auch im Falle des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ergebe die Gesetzesauslegung, dass subjektiv ein "Wille zur Unentgeltlichkeit" vorliegen müsse. Das Finanzamt hat gegen dieses Urteil die Revision eingelegt und es steht aus Sicht des Steuerpflichtigen zu befürchten, dass der BFH dieser im Lichte der neuen Rechtsprechung stattgeben wird.

Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Sozialversicherung: Die Beitragsbemessungsgrenzen im Jahre 2025

Die Beitragsbemessungsgrenzen in der gesetzlichen Kranken- und Rentenversicherung sowie weitere wichtige Sozialversicherungswerte werden Jahr für Jahr aufs Neue an die Einkommensentwicklung angepasst. Eine Verordnung zu den Werten, die ab 1.1.2025 gelten werden, hat das Bundeskabinett kürzlich beschlossen. Die Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung steigt zum 1. Januar 2025 auf 66.150 Euro (monatlich 5.512,50 Euro). Die Versicherungspflichtgrenze steigt auf 73.800 Euro jährlich (monatlich 6.150 Euro). Bis zur Beitragsbemessungsgrenze ist das Einkommen eines Beschäftigten beitragspflichtig, alles darüber ist beitragsfrei. Bis zur Versicherungspflichtgrenze müssen Beschäftigte gesetzlich krankenversichert sein. Wer über diesen Betrag hinaus verdient, kann sich privat krankenversichern lassen.

Für die Beitragsberechnung in der gesetzlichen Rentenversicherung gilt ab dem 1. Januar 2025 ebenfalls eine neue Einkommensgrenze. Der Beitrag bemisst sich dann bis zu einem Höchstbetrag von 8.050 Euro/Monat. In der knappschaftlichen Rentenversicherung beträgt diese Einkommensgrenze 9.900 Euro. Ab 1. Januar 2025 gilt eine einheitliche Beitragsbemessungsgrenze - und auch eine einheitliche Bezugsgröße - in den alten und den neuen Bundesländern.

Rechengrößen ab 1. Januar 2025 im Überblick:

| Rechengröße | |
|--|--|
| Beitragsbemessungsgrenze in der GKV | 66.150 Euro pro Jahr (5.512,50 Euro pro Monat) |
| Versicherungspflichtgrenze in der GKV | 73.800 Euro pro Jahr (6.150 Euro pro Monat) |
| Beitragsbemessungsgrenze für die allgemeine Rentenversicherung | 96.600 Euro pro Jahr (8.050 Euro pro Monat) |
| Beitragsbemessungsgrenze für die knappschaftliche Rentenversicherung | 118.800 Euro pro Jahr (9.900 Euro pro Monat) |
| Vorläufiges Durchschnittsentgelt für 2025 in der Rentenversicherung | 50.493 Euro pro Jahr |
| Bezugsgröße in der Sozialversicherung | 3.745 Euro pro Monat |

Geringfügige Beschäftigung: Erhöhung der Verdienstobergrenze

Die Verdienstobergrenze für eine geringfügige Beschäftigung ("Minijob-Grenze" bzw. "Geringfügigkeitsgrenze") liegt im Jahre 2024 noch bei 538 Euro im Monat. Diese Grenze ist aber dynamisch ausgestaltet. Das heißt, sie wird berechnet, indem der Mindestlohn mit 130 vervielfacht, durch drei geteilt und auf volle Euro aufgerundet wird. Da der gesetzliche Mindestlohn zum 1. Januar 2025 von 12,41 Euro auf 12,82 Euro/Stunde angehoben wird, wird folglich die Geringfügigkeitsgrenze von 538 Euro auf 556 Euro steigen ($12,82 \times 130 : 3 = 555,53$, aufgerundet 556 Euro).

Midijobs: Neue Grenzwerte für den Übergangsbereich

Ein Gehalt oberhalb der Minijob-Grenze unterliegt zwar der Renten-, Arbeitslosen-, Kranken- und Pflegeversicherung, doch im so genannten Übergangsbereich (früher: Gleitzone) werden die Sozialabgaben für die Arbeitnehmer von einer ermäßigten Bemessungsgrundlage berechnet - und zwar nach einer komplizierten Berechnungsformel. Seit dem 1. Januar 2024 liegt der Übergangsbereich bei den so genannten Midijobs zwischen 538,01 Euro und 2.000 Euro. Ab dem 1. Januar 2025 wird der Übergangsbereich bei Midijobs im Bereich von 556,01 Euro bis 2.000 Euro liegen, da die Minijob-Grenze auf 556 Euro erhöht wird.

Inflationsausgleichsprämie: Zahlung an Eltern in Elternzeit nicht erforderlich?

Arbeitgeber dürfen ihren Mitarbeitern eine Inflationsausgleichsprämie gewähren, die bis zu einem Betrag von 3.000 Euro steuer- und sozialversicherungsfrei bleibt. Voraussetzung ist, dass die Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Die Regelung gilt für Zahlungen, die vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 geleistet werden (§ 3 Nr. 11c EStG). Steuerlich gibt es prinzipiell keine Verpflichtung, die Prämie an alle Arbeitnehmer auszus zahlen. Das heißt, der Arbeitgeber hat es in der Hand, dem einen Arbeitnehmer eine steuerfreie Inflationsausgleichsprämie zu zahlen und dem anderen nicht (BT-Drucksache 20/3987 vom 14.10.2022). Doch die steuerliche Sichtweise gilt nicht für das Arbeitsrecht. So dürfen Arbeitgeber nicht einfach willkürlich bestimmte Arbeitnehmer begünstigen bzw. andere benachteiligen. Sofern nicht alle Arbeitnehmer eine Prämie erhalten oder diese ihrer Höhe nach differenziert gezahlt wird, müssen objektive Gründe für die unterschiedliche Behandlung vorliegen. Ansonsten gilt arbeitsrechtlich der Gleichbehandlungsgrundsatz. Das Landesarbeitsgericht Düsseldorf hat entschieden, dass ein Tarifvertrag den Inflationsausgleich während der Elternzeit ausschließen darf. Eine entsprechende tarifliche Regelung verstößt nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot (Urteil vom 14.8.2024, 14 SLa 303/24).

Die Klägerin ist bei einem kommunalen Arbeitgeber beschäftigt. Sie befand sich vom 14.6.2022 bis zum 13.4.2024 in Elternzeit. Ab dem 14.12.2023 bis zum Ende der Elternzeit arbeitete sie mit 24 Wochenstunden in Teilzeit (Vollzeit = 39 Wochenstunden). Der auf das Arbeitsverhältnis der Klägerin anzuwendende Tarifvertrag über Sonderzahlungen zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise (TV Inflationsausgleich) sah im Juni 2023 einen Inflationsausgleich von einmalig 1.240 Euro und in den Monaten Juli 2023 bis Februar 2024 von monatlich 220 Euro vor. Allerdings sah der Tarifvertrag auch vor, dass für die Gewährung der Prämie an mindestens einem Tag ein Anspruch auf Entgelt bestanden haben muss. Die Kommune zahlte der Klägerin die Prämie nur für die Monate Januar und Februar 2024 in Höhe von 135,38 Euro (24/39 von 220 Euro). Die Klägerin ist der Ansicht, dass dieser Tarifvertrag gegen das arbeitsrechtliche Gleichbehandlungsgebot verstößt. Eine Herausnahme von Beschäftigten ohne Entgelt(fortzahlungs)bezug laufe dem Zweck der Inflationsausgleichszahlung, einer Entlastung in Bezug auf die gestiegenen Lebenshaltungskosten, zuwider. Berechtig sind nach dem Tarifvertrag auch Arbeitnehmer, denen ein Krankengeldzuschuss zustand, selbst wenn dieser de facto durch die Sozialversicherungsträger wegen Barleistungen nicht gezahlt wird, sowie Arbeitnehmer, die nur Kinderkrankengeld erhalten. Die Differenzierung zwischen diesen Arbeitnehmern und Arbeitnehmern in Elternzeit sei nicht gerechtfertigt. Doch das LAG hält die Differenzierung für zulässig.

Die tarifliche Regelung verstoße nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot. Sie ist wirksam. Die Tarifvertragsparteien dürfen den Bezug von Entgelt an mindestens einem Tag als Anspruchsvoraussetzung für den Inflationsausgleich festlegen. Weil das Arbeitsverhältnis während der Elternzeit - ausgenommen die Teilzeittätigkeit - ruht, erfüllte die Klägerin diese Voraussetzung nicht. Sie hatte keinen Entgeltanspruch. Diese Differenzierung sei sachlich gerechtfertigt und stelle keine mittelbare Diskriminierung dar, weil der tarifliche Inflationsausgleich auch einen Vergütungszweck verfolgt. Er sei arbeitsleistungsbezogen ausgestaltet. Fehle es daran völlig, weil nicht an einem Tag ein Entgeltanspruch besteht, bestehe kein Anspruch. Soweit Beschäftigte, die Krankengeld bzw. Kinderkrankengeld beziehen, einen Inflationsausgleich erhalten, erfolge dies aus sozialen Gründen zur Abmilderung besonderer Härten. Für diese durften die Tarifvertragsparteien andere Regelungen vorsehen als für Beschäftigte in Elternzeit. Die Inanspruchnahme einer Elternzeit sei im Regelfall planbar, die eigene oder die Erkrankung des Kindes trete dagegen typischerweise plötzlich und unerwartet auf. Das Gericht hat der Klägerin lediglich aufgrund ihrer Teilzeittätigkeit für den Monat Dezember 2023 einen Inflationsausgleich von 220 Euro zugesprochen. Sie hatte in diesem Monat an einem Tag Anspruch auf Arbeitsentgelt. Für die Höhe der Inflationsausgleichsprämie ist die am ersten Tag des Bezugsmonats vereinbarte Arbeitszeit maßgeblich. Diese war am 1.12.2023 noch fiktiv 100 Prozent (Quelle: LAG Düsseldorf, Pressemitteilung vom 14.8.2024).



Hinweis: Die Entscheidung ist zwar zu einem Tarifvertrag im öffentlichen Dienst ergangen, dürfte aber auch für andere Tarifverträge und für nicht tarifgebundene Arbeitgeber und Arbeitnehmer sinngemäß Bedeutung haben. Das LAG hat allerdings die Revision zugelassen. Möglicherweise ist das letzte Wort also noch nicht gesprochen.

Immobilienbesitzer

Einzahlung in Erhaltungsrücklage: Zum Zeitpunkt des Werbungskostenabzugs

Mitglieder von Wohnungseigentümer-Gemeinschaften zahlen regelmäßig in die Erhaltungsrücklage ein, früher als Instandhaltungsrücklage bezeichnet (§ 19 Abs. 2 Nr. 4 WEG). Vermögensrechtlich gehört die Rücklage der Eigentümergemeinschaft und nicht - anteilig - dem jeweiligen Wohnungseigentümer, weil die Wohnungseigentümer-Gemeinschaft eine eigene Rechtsfähigkeit besitzt. Dies ergibt sich aus dem Wohnungseigentums-Modernisierungsgesetz vom 16.10.2020 (BGBl I 2020, 2187).

Steuerlich gilt auch nach der Novellierung des WEG, dass die Beiträge zur Erhaltungsrücklage beim einzelnen Wohnungseigentümer erst dann als Werbungskosten abgezogen werden dürfen, wenn der Verwalter sie verausgabt hat - vorausgesetzt natürlich, die Wohnung dient der Einkünfteerzielung. Wird die Erhaltungsrücklage ausnahmsweise für Maßnahmen verwendet, die zu Herstellungskosten führen, sind nur die entsprechenden Absetzungen für Abnutzung als Werbungskosten abziehbar (Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main, Verfügung vom 9.11.2022, S 2211 A - 12 - St 214). Doch ob diese Auffassung noch korrekt ist, muss der Bundesfinanzhof in dem Verfahren mit dem Az. IX R 19/24 klären. Die Rechtsfrage lautet: Stellen Einzahlungen in die Erhaltungsrücklage (vormals Instandhaltungsrücklage) nach der Novellierung des WEG bereits in diesem Zeitpunkt des Abflusses (§ 11 Abs. 2 EStG) ertragsteuerlich sofort abzugsfähige Werbungskosten bei einer vermieteten Wohnung dar, unabhängig von der späteren Mittelverwendung und deren steuerlicher Einordnung?



Hinweis: Wohnungseigentümer können sich weiterhin auf die bisherige Handhabung berufen und die Beiträge zur Erhaltungsrücklage (erst) in dem Zeitpunkt steuerlich geltend machen, in dem der Verwalter sie für die Wohnungseigentümergeinschaft tatsächlich verausgabt hat.



Hinweis: Bei eigengenutzten Wohnungen können Aufwendungen für Handwerkerleistungen direkt von der Steuerschuld abgezogen werden, und zwar bis zu 6.000 Euro mit 20 Prozent, höchstens 1.200 Euro im Jahr (§ 35a Abs. 3 EStG). Allerdings gilt auch hier (noch), dass die - pauschale - Zuführung zur Erhaltungsrücklage zunächst steuerlich ohne Belang ist. Es ist vielmehr erforderlich, dass die auf den einzelnen Wohnungseigentümer entfallenden Aufwendungen für Handwerkerleistungen entweder in der Jahresabrechnung gesondert aufgeführt oder durch eine Bescheinigung des Verwalters nachgewiesen sind. Wenn einmalige Kosten durch eine Entnahme aus der Erhaltungsrücklage finanziert werden, können die Aufwendungen erst im Jahr des Abflusses aus der Rücklage oder im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung, die den Abfluss aus der Instandhaltungsrücklage beinhaltet, berücksichtigt werden (BMF-Schreiben vom 10.1.2014, BStBl 2014 I S. 75).

Energetische Maßnahmen: Förderung bei Ratenzahlung erst mit letzter Rate

Für bestimmte energetische Maßnahmen am Eigenheim wird eine Steuerermäßigung nach § 35c EStG gewährt. Die Förderung verteilt sich auf drei Jahre. Im Kalenderjahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im nächsten Kalenderjahr werden jeweils 7 Prozent der Aufwendungen (maximal 14.000 Euro jährlich), im dritten Jahr 6 Prozent der Aufwendungen (maximal 12.000 Euro) von der Steuerschuld abgezogen. Die Steuerermäßigung ist davon abhängig, dass die Rechnung unbar beglichen, der Rechnungsbetrag also auf ein Konto des Leistungserbringers überwiesen worden ist. Barzahlungen sind nicht begünstigt. Wann gilt eine Maßnahme aber als "abgeschlossen", wenn mit dem ausführenden Unternehmen eine Ratenzahlung, zum Beispiel für den Heizungs austausch, vereinbart wurde? Liegt ein Abschluss der energetischen Maßnahme im Sinne des § 35c EStG bereits mit der ausgeführten Erneuerung der Heizungsanlage oder erst mit der vollständigen Begleichung des Rechnungsbetrages vor? Das heißt: Wann ist die Förderung erstmalig zu gewähren, wenn die Rechnung des Handwerkers über zwei oder drei Jahre verteilt beglichen wird?

Der Bundesfinanzhof hat nun entschieden, dass die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen erst dann gewährt werden kann, wenn die Montage vorgenommen und auch der Rechnungsbetrag vollständig auf das Konto des Installationsunternehmens bezahlt wurde (BFH-Urteil vom 13.8.2024, IX R 31/23). Ein Ehepaar hatte die Heizung des von ihnen bewohnten Einfamilienhauses im Jahr 2021 durch den Einbau eines neuen Gasbrennwertheizkessels modernisiert. Die Kosten für die Lieferung und die Montage des Kessels beliefen sich auf über 8.000 Euro. In der Rechnung waren auch Kosten für Monteurstunden und Fachhelferstunden enthalten. Seit März 2021 zahlten die Kläger gleichbleibende monatliche Raten in Höhe von 200 Euro auf den Rechnungsbetrag. Im Jahr 2021 wurden infolgedessen 2.000 Euro bezahlt. Das Finanzamt lehnte bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2021 die von

den Klägern beantragte Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen ab. Erst mit Begleichung der letzten Rate im Jahr 2024 komme diese in Betracht. Das Finanzgericht und der BFH schlossen sich dieser Auffassung an.

Begründung: Die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen gemäß § 35c EStG kann nicht in Anspruch genommen werden, bevor der Steuerpflichtige den in der Rechnung über die förderungsfähige Maßnahme ausgewiesenen Betrag vollständig auf das Konto des Leistungserbringers gezahlt hat. § 35c Abs. 4 Nr. 1 EStG macht die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung von der Bedingung abhängig, dass der Steuerpflichtige eine Rechnung in deutscher Sprache mit bestimmten inhaltlichen Angaben erhalten hat. Zusätzlich verlangt § 35c Abs. 4 Nr. 2 EStG ausdrücklich, dass die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist. Bevor die vollständige Begleichung der Rechnung nicht stattgefunden hat, liegt der von § 35c Abs. 1 EStG geforderte Abschluss der Maßnahme nicht vor. Daraus folgt weiter, dass auch die im Jahr 2021 geleisteten Teilzahlungen nicht zu berücksichtigen sind.



Hinweis: Der BFH weist in seiner Entscheidung darauf hin, dass im Streitjahr 2021 eine Steuerermäßigung gemäß § 35a Abs. 3 EStG für Handwerkerleistungen in Betracht kommt. Nach dieser Vorschrift werden allerdings nur die Arbeitskosten und nicht auch die Materialkosten begünstigt. Wenn die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen in Anspruch genommen wird, ist aber eine - zusätzliche - Förderung auf der Grundlage des § 35c EStG ausgeschlossen (Quelle: BFH, Pressemitteilung vom 10.10.2024).

Photovoltaikanlage: Vorsteuerabzug bei Lieferung von Mieterstrom zulässig

Wohnungsvermieter, die eine Photovoltaikanlage installiert haben und den so produzierten Strom an ihre Mieter liefern, können für die Anschaffung der Photovoltaikanlage den Vorsteuerabzug erreichen - so lautet ein aktuelles Urteil des Bundesfinanzhofs. Praktische Bedeutung kommt dem allerdings nur für Anlagen zu, die bis Ende 2022 installiert worden sind, denn seit dem 1. Januar 2023 gilt für die Lieferung der Anlagen prinzipiell ein so genannter Nullsteuersatz, so dass ohnehin keine Vorsteuer entsteht (BFH-Urteil vom 17.7.2024, XI R 8/21).

Der Sachverhalt: Der Kläger vermietet umsatzsteuerfrei ein Mehrfamilien- und ein Doppelhaus. Er hat auf beiden Objekten in 2018 jeweils eine Photovoltaikanlage einschließlich eines Batteriespeichers installieren lassen. Der erzeugte Strom fließt direkt über den Batteriespeicher an die Mieter. Der überschüssige Strom wird an die N-GmbH geliefert. Der gegebenenfalls von den Mietern benötigte Reststrom wird im Namen und im Auftrag des Klägers von Fremdunternehmen bezogen und mit einem Gewinnaufschlag an die Mieter abgegeben. Der Kläger rechnet mit den Mietern jährlich über einen Gemeinschaftszähler im jeweiligen Haus und entsprechende Unterzähler nach der individuellen Verbrauchsmenge ab. Hierüber hat er mit den Mietern eine "Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag über Stromversorgung" geschlossen. Danach erfolgt die Versorgung der Mieter mit Strom über die installierte Photovoltaikanlage. Der Stromlieferungsvertrag kann mit einer Frist von vier Wochen zum Monatsende gekündigt werden. In 2018 machte der Kläger Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung der Photovoltaikanlagen geltend. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug jedoch. Zur Begründung verwies es darauf, dass es sich bei der Stromlieferung seitens des Klägers an die Mieter um eine Nebenleistung zur steuerfreien Hauptleistung (Vermietung) handele. Nach Auffassung des Klägers hingegen stellen die Stromerzeugung und Lieferung an die Mieter einerseits und die Vermietungsleistung andererseits zwei getrennte selbstständige Leistungen dar. Der BFH stimmt der Auffassung des Klägers zu.

Nebenleistungen zur Hauptleistung teilen deren Schicksal. Das heißt, dass eine Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Vermietung von Wohnraum ebenfalls umsatzsteuerfrei ist und damit der Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen ausscheidet. Für den Fall, dass der Mieter über die Möglichkeit verfügt, die Lieferanten und/oder die Nutzungsmodalitäten von Gegenständen oder Dienstleistungen auszuwählen, können die entsprechenden Leistungen aber als von der Vermietung getrennt angesehen werden. Mieter sind bei der Wahl ihrer Stromlieferanten frei. Dies ergibt sich bereits aus gesetzlichen Vorschriften. § 42a Abs. 2 des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) bestimmt ausdrücklich ein Kopplungsverbot von Miet- und Energieversorgungsvertrag. Ausgehend davon ist die Zurverfügungstellung von Elektrizität, über deren Verbrauch der Mieter entscheiden kann und die durch die Anbringung von individuellen Zählern kontrolliert und in Abhängigkeit des Verbrauchs abgerechnet werden, grundsätzlich als von der Vermietung getrennt anzusehen. Die Eingangsleistungen aus der Anschaffung der Photovoltaikanlagen hängen daher nicht mit umsatzsteuerfreien Vermietungsumsätzen zusammen, so dass der Vorsteuerabzug zulässig ist.



Hinweis: Anders ist die Rechtslage bei der "Lieferung von Wärme". Hier hat der BFH entschieden, dass Vermieter von Wohnraum den Vorsteuerabzug für eine Heizungsanlage nicht erreichen können. Der Einbau oder die Erneuerung einer Heizungsanlage steht im Zusammenhang mit der umsatzsteuerfreien Vermietung - und dieser Zusammenhang kann nicht gelöst werden, denn die Versorgung mit Wärme wird zum vertragsgemäßen Gebrauch "geschuldet" (BFH-Urteil vom 7.12.2023, V R 15/21).



Hinweis: Die Finanzverwaltung ist laut Abschn. 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 UStAE bislang der Ansicht, dass auch die Lieferung von Strom durch den Vermieter in der Regel als Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Wohnraumvermietung anzusehen ist. Vermieter können sich weiterhin auf den UStAE berufen und in der Stromlieferung eine reine Nebenleistung sehen, wenn sie die Steuerfreiheit ihrer entsprechenden Leistungen begehren. Wenn sie aber einen Vorsteuerabzug aus den Kosten für die Anschaffung und Installation ihrer Photovoltaikanlage geltend machen wollen, können sie sich auf das Besprechungs-urteil berufen. Allerdings ist zu beachten, dass dadurch die steuerpflichtigen Stromlieferungen an die

Mieter dauerhaft oder zumindest langfristig umsatzsteuerpflichtig werden. Zudem gilt das Gesagte grundsätzlich nur für Fälle mit Anschaffungen der Anlagen vor 2023, da seitdem gemäß § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG regelmäßig ein Nullsteuersatz für die Lieferungen von entsprechenden Photovoltaikanlagen gilt. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass ein Vermieter, der Strom an seine Mieter liefert, möglicherweise zum Wiederverkäufer von Strom werden kann. Die damit einhergehenden steuerlichen Pflichten können erheblich sein, so dass nach Möglichkeit die Reaktion der Finanzverwaltung auf das aktuelle BFH-Urteil abgewartet werden sollte.

Erbschaftsteuer: Befreiung fürs Familienheim bei langer Erbauseinandersetzung

Die Vererbung des selbstgenutzten Familienheims an die Kinder ist unter bestimmten Voraussetzungen und bis zu einer bestimmten Größe erbschaftsteuerfrei möglich. Sofern das Kind, dem die Immobilie übertragen wird, selbst noch nicht oder nicht mehr in dem Familienheim wohnt, ist die Befreiung davon abhängig, dass der Einzug innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall erfolgt. Ein späterer Einzug führt nur in Ausnahmefällen zum steuerfreien Erwerb des Familienheims (BFH-Urteil vom 28.5.2019, II R 37/16). Die Steuerbefreiung für ein Familienheim kann im Übrigen nur der Eigentümer beanspruchen, der die Wohnung selbst nutzt, nicht aber ein (Mit-)Eigentümer, der dort nicht wohnt. Die Steuerbefreiung kann aber von dem einen Miterben auf einen anderen Miterben übergehen, wenn eine Erbauseinandersetzung erfolgt. Man spricht hier von einem "Begünstigungstransfer" (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 4 ErbStG). Nach dem Willen der Finanzverwaltung muss eine Erbauseinandersetzung aber alsbald nach der Erbschaft erfolgen, damit der Wohnungsnutzer möglichst das Alleineigentum erhält. Mit "alsbald" ist regelmäßig eine Frist von maximal sechs Monaten gemeint (H E 13a.11 der ErbStR). Der Bundesfinanzhof hat nun entschieden, dass auch ein Zeitraum von weit mehr als sechs Monaten bis zur Erbauseinandersetzung unschädlich sein kann, dem Begünstigungstransfer von dem einen auf den anderen Miterben also nicht entgegensteht (BFH-Urteil vom 15.5.2024, II R 12/21).

Es ging um folgenden Sachverhalt: Der Kläger und sein Bruder sind zu je 1/2 Erben ihrer im Jahr 2015 verstorbenen Eltern. Zum Nachlass gehörte auch das Familienheim. Zum Zwecke der Erbauseinandersetzung trafen die Brüder erst im Jahr 2018 eine Vereinbarung, da sich diese aufgrund weiteren Vermögens als recht komplex erwies. Unter anderem erhielt der Kläger von seinem Bruder dessen hälftigen Eigentumsanteil an dem Familienheim. Da der Kläger die andere Hälfte des Familienheims selbst geerbt hatte, wurde er somit Alleineigentümer der Immobilie. Er wohnte bereits in dem Familienheim und beantragte beim Finanzamt die volle - und nicht nur die hälftige - erbschaftsteuerliche Befreiung für das Familienheim. Das Finanzamt lehnte dies ab. Eine Erbauseinandersetzung könne steuerlich nur berücksichtigt werden, wenn sie zeitnah - also innerhalb von sechs Monaten - nach dem Erbfall erfolge. Hier seien zwischen dem Erbfall und der Erbauseinandersetzung jedoch mehr als zwei Jahre vergangen. Folglich könne die Steuerbefreiung nur für den unmittelbar geerbten Anteil des Klägers, nicht jedoch für den vom Bruder übertragenen Anteil gewährt werden. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Der BFH hat das Urteil der Vorinstanz nun bestätigt.

Die Begründung der Richter: Der Zeitablauf von mehr als zwei Jahren steht der Begünstigung nicht entgegen. Nutzt der erwerbende Miterbe die vormals vom Erblasser genutzte Wohnung innerhalb angemessener Zeit für eigene Wohnzwecke, ist der Begünstigungstransfer nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 4 ErbStG unabhängig davon zu gewähren, ob die Erbauseinandersetzung zeitnah zum Erbfall erfolgt. Eine zeitliche Nähe zum Erbfall ist für die Teilung des Nachlasses nicht vorgeschrieben. Deshalb kann bei einer Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften eine Begünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 4 ErbStG auch zu gewähren sein, wenn die Auseinandersetzungsvereinbarung nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall geschlossen wird.



Hinweis: Im Urteilsfall war wichtig, dass der Kläger bereits vor der Auseinandersetzung das Familienheim selbst bewohnt hat und eine entsprechende Zuordnung unter den Erben von Anfang an beabsichtigt war. Damit bestand ein enger Zusammenhang der Zuordnung der Wohnung mit der Teilung des Nachlasses. Hätte die Erbengemeinschaft den Nachlass hingegen zunächst willentlich ungeteilt belassen, und würde der Entschluss, den Nachlass zu teilen, auf einer neuen Willensbildung beruhen, wäre die Übertragung nicht begünstigt gewesen.

Alle Steuerzahler

Kinderfreibetrag: Verfassungsbeschwerde als unzulässig verworfen

Eltern erhalten für ihre minderjährigen Kinder bzw. für Kinder, die sich in der Ausbildung befinden, entweder Kindergeld oder einen steuerlichen Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG). Im Jahr 2014 war je Kind ein Kinderfreibetrag von 4.368 Euro zu berücksichtigen. Das Niedersächsische Finanzgericht hatte die Höhe des Kinderfreibetrages des Jahres 2014 für zu niedrig befunden und deshalb das Bundesverfassungsgericht angerufen (Beschluss vom 2.12.2016, 7 K 83/16). Seitdem ergehen die Einkommensteuerbescheide im Hinblick auf die "Höhe der kindbezogenen Freibeträge nach § 32 Abs. 6 Satz 1 und 2 EStG" vorläufig. Das Bundesverfassungsgericht hält die so genannte Richtervorlage des Niedersächsischen FG jedoch für unzulässig (BVerfG-Beschluss vom 5.9.2024, 2 BvL 3/17).

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens hat zwei Töchter. Bei der Einkommensteuer 2014 berücksichtigte das Finanzamt für beide Kinder jeweils den Kinderfreibetrag. Die Klägerin hielt dessen Höhe für verfassungswidrig und legte gegen den Steuerbescheid erfolglos Einspruch ein. Das Niedersächsische FG setzte das nachfolgende Klageverfahren aus und legte dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Prüfung vor, ob der Kinderfreibetrag 2014 der Höhe nach den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt. Nicht verfahrensgegenständlich ist hingegen der ebenfalls in § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG geregelte zusätzliche Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf. Die Vorlage wurde von Karlsruhe nun aber für unzulässig befunden. Das vorlegende Gericht habe ungenügend dargelegt, weshalb es von der Verfassungswidrigkeit der in § 32 Abs. 6 Satz 1 Halbsatz 1 EStG festgelegten Höhe des Kinderfreibetrags 2014 überzeugt ist. Die Ausführungen des vorlegenden Gerichts seien insgesamt nicht nachvollziehbar und ließen überdies nicht erkennen, dass es die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift sorgfältig geprüft hat.



Hinweis: In dem Verfahren des Niedersächsischen FG ging es zwar "nur" um das Jahr 2014, dennoch wird der erwähnte Vorläufigkeitsvermerk in sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume seit 2001 gesetzt (BMF-Schreiben vom 31.1.2022, BStBl 2022 I S. 131). Es ist davon auszugehen, dass die Vorläufigkeitsvermerke bald aufgehoben bzw. anhängige Einsprüche per Allgemeinverfügung zurückgewiesen werden. Das heißt: Die Einsprüche sind damit erledigt, ohne dass die jeweiligen Steuerbürger eine schriftliche Mitteilung vom Finanzamt bekommen. Gleiches gilt für entsprechende Anträge, die außerhalb eines Einspruchs gestellt wurden.