

Mandantenbrief

August 2024

Für alle Steuerpflichtigen: Steuerpflicht der Energiepreispauschale

Für Vermieter: Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags bei Mitvermietung eines Lastenaufzuges

Für Bilanzierende: Passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen

Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Dokumentation für die steuerfreie Nachtarbeit

Dieser Mandantenbrief ist ein Service von

BADER & KOLLEGEN

Steuerberater . Rechtsanwälte

Schießgrabenstr. 32
86150 Augsburg

Karwendelstr. 11
86343 Königsbrunn

Merseburger Str. 26a
06667 Weißenfels

www.bader-kollegen.de

Layout:

dplusneuemedien GmbH
www.dplusc.de

Themenübersicht

1.	Für alle Steuerpflichtigen: Steuerpflicht der Energiepreispauschale	4
2.	Für alle Steuerpflichtigen: Dienstreisen mit dem Fahrrad	4
3.	Für alle Steuerpflichtigen: Verwaltungserlass zum Abzug der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sowie der Home-Office-Pauschale	5
4.	Für alle Steuerpflichtigen: Verfassungsmäßigkeit der Kraftfahrzeugsteuer für ein Hybrid-Fahrzeug ohne Plug-in Lademöglichkeit	5
5.	Für Vermieter: Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags bei Mitvermietung eines Lastenaufzuges	6 / 7
6.	Für Bilanzierende: Passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen	7
7.	Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Dokumentation für die steuerfreie Nacharbeit	8
8.	Für GmbH-Gesellschafter: Berücksichtigung als Verlust bei Ausfall eines Gesellschafterdarlehens	8 / 9

Steuertermine August 2024

12.08. Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 15.08. für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.
15.08. Gewerbsteuer Grundsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 19.08. für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck. Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbe- steuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschlä- ge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr.

Vorschau auf die Steuertermine September 2024

02.09. Einkommensteuererklärung Umsatzsteuererklärung Gewerbsteuererklärung	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 05.09. für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.
10.09. Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer Einkommensteuer Kirchensteuer Körperschaftsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 13.09. für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck. Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbe- steuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschlä- ge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr.

Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge August 2024

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für August ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 28.08.2024.

Für alle Steuerpflichtigen: Steuerpflicht der Energiepreispauschale

Im Jahr 2022 hat der Staat einmalig eine Energiepreispauschale in Höhe von 300 Euro an seine Bürger ausgeschüttet. Der Fiskus berücksichtigt diese 300 Euro Energiepreispauschale automatisch bei den steuerpflichtigen Einkünften und erhöht damit die Einkommensteuer.

Dagegen hat sich ein Steuerpflichtiger mit Einspruch und Klage gerichtet, da die Energiepreispauschale keine steuerbaren Einnahmen sind und es sich gerade eben um eine Subvention des Staates handelt, die in keinerlei Veranlassungszusammenhang zu den bekannten Einkunftsarten steht.

Das erstinstanzliche Finanzgericht Münster hat die Klage jedoch mit Urteil vom 17.4.2024 unter dem Aktenzeichen 14 K 1425/23 G abgewiesen. Nach Auffassung der erstinstanzlichen Richter hat der Gesetzgeber die Energiepreispauschale im Wege eines Rechtsfolgeverweises den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zugeordnet (so zumindest bei Arbeitnehmern), sodass es auf den Veranlassungszusammenhang der Einnahme mit der vom Arbeitnehmer erbrachten Leistung nicht ankommt.

Der Deutsche Bundestag hat seine Gesetzgebungskompetenz für das Steuerentlastungsgesetz 2022, in welchem die Regelung für die Energiepreispauschale in den §§ 112 bis 122 des Einkommensteuergesetzes (EStG) enthalten war, auf

die Regelung des Grundgesetzes gestützt und der Bundesrat hat entsprechend zugestimmt. Insoweit kommt das Finanzgericht Münster in der vorgenannten Entscheidung bereits zu dem Schluss, dass die gesetzliche Regelung auch nicht in materieller Hinsicht gegen die Verfassung, insbesondere nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), verstößt. Der Gesetzgeber hat im Bereich des Steuerrechts bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Beurteilungsspielraum. Er muss dabei allerdings das Gebot der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit beachten. Die Besteuerung soll nicht nur der Erhöhung staatlicher Einnahmen dienen, sondern auch eine sozial gerechte Verteilung der Energiepreispauschale durch die progressionsabhängige Besteuerung ermöglichen, weshalb die Richter des Finanzgerichts Münster im Ergebnis kein Problem mit der Besteuerung der Energiepreispauschale haben.

Selbstverständlich war jedoch gegen die erstinstanzliche Entscheidung wegen deren grundsätzlicher Bedeutung die Revision zuzulassen. Unter dem Aktenzeichen VI R 15/24 muss daher abschließend der Bundesfinanzhof klären, ob die Einkommensteuerpflicht der im Jahr 2022 einmal ausgezahlten Energiepreispauschale in Höhe von 300 Euro verfassungsgemäß ist. Das Urteil bleibt sicherlich mit Spannung zu erwarten und wir werden definitiv auch wieder darüber berichten.

Für alle Steuerpflichtigen: Dienstreisen mit dem Fahrrad

In der Bundestags-Drucksache 20/7889 hat sich die Bundesregierung zum Abzug von Werbungskosten bei mit dem Fahrrad durchgeführten Dienstreisen geäußert. Hintergrund war insoweit eine Anfrage eines Abgeordneten der Opposition, welcher zunächst ganz allgemein gefragt hat, ob die Bundesregierung seine Auffassung teilt, dass auch die Aufwendungen für Dienstreisen mit einem privaten Fahrrad als Werbungskosten steuermindernd abgezogen werden können. Da der Abgeordnete bereits davon ausging, dass die Bundesregierung diese Frage bejaht, ging es weitergehend darum, warum die Pauschale für Fahrräder in einem aktuellen BMF-Schreiben vom 24.11.2020 nicht enthalten ist und ob darin die Gefahr zu sehen ist, dass vereinzelt Finanzämter solche Aufwendungen nicht anerkennen würden.

Die Antwort der Bundesregierung auf diese Anfrage: Werden Dienstreisen mit einem privaten Fahrrad des Arbeitnehmers durchgeführt, ist für den steuerlichen Ansatz der dadurch entstandenen Fahrtkosten die folgende Rechtslage maßgeblich:

Wird eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit ausgeübt, so gilt für die steuerliche Berücksichtigung der mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden Fahrtkosten, dass die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels tatsächlich entstehenden Aufwendungen als Werbungskosten angesetzt oder in dieser Höhe durch den Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden können. Der Ansatz der Werbungskosten basiert dabei auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Möglichkeit der steuerfreien Erstattung findet ihre rechtliche Grundlage in § 3 Nummer 13 EStG oder § 3 Nummer 16 EStG.

Benutzt der Arbeitnehmer ein eigenes Fahrzeug, so zum Beispiel auch ein Fahrrad, ist der Teilbetrag der jährlichen Gesamtkosten dieses Fahrzeug anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigten Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht. Dabei kann der auf Grundlage eines Zeitraums von zwölf Monaten errechnete Kilometersatz so lange für jeden beruflich gefahrenen Kilometer angesetzt werden, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. Diese Auffassung ist bereits in der

Verwaltungsmeinung in Richtlinie 9.5 Abs. 1 Satz 4 der Lohnsteuerrichtlinien zu finden.

Daneben hat der Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen im Einkommensteuergesetz vorgesehen, dass anstelle der tatsächlichen Aufwendungen die Fahrtkosten für eine berufliche Auswärtstätigkeit auch in Höhe der pauschalen Kilometersätze angesetzt werden können, die im Bundesreisekostengesetz für das jeweils benutzte Beförderungsmittel als höchste Wegstreckenentschädigung vorgesehen sind.

Konkret gesagt sind hier in § 5 des Bundesreisekostengesetzes für folgende Fälle pauschale Kilometersätze vorgesehen:

Für die Benutzung eines Kraftwagens, zum Beispiel eines Personewagens, 0,30 Euro und

für jedes andere motorbetriebene Fahrzeug 0,20 Euro für jeden gefahrenen Kilometer.

Weitere pauschale Kilometersätze enthält das Bundesreisekostengesetz selbst nicht. Andere Pauschalerstattungsbeträge, die in der Verwaltungsvorschrift zum Bundesreisekostengesetz enthalten und keine pauschalen Kilometersätze sind, können somit nicht entsprechend der einkommensteuerlichen Regelung in § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 a Satz 2 EStG berücksichtigt werden. Aus diesem Grund ist die genannte Pauschale für Fahrräder in dem in der Anfrage angeführten Verwaltungserlass des Bundesfinanzministeriums nicht aufgeführt.

Dennoch führt die Bundesregierung an dieser Stelle weiter aus: Für Dienstreisen mit einem privaten Fahrrad können die dem Arbeitnehmer entstandenen Fahrtkosten über die anhand der tatsächlichen Aufwendungen ermittelten persönlichen Kilometersätze uneingeschränkt als Werbungskosten geltend gemacht oder auch in dieser Höhe steuerfrei durch den Arbeitgeber erstattet werden.

Für alle Steuerpflichtigen: Verwaltungserlass zum Abzug der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sowie der Home-Office-Pauschale

Mit Erlass vom 15.8.2023 hat das Bundesfinanzministerium eine Verwaltungsanweisung zum Abzug der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer bzw. der Home-Office Pauschale herausgegeben. In soweit hier kurz zur Einordnung und schließlich dem weiteren Verweis auf das sehr ausführliche Schreiben des Finanzministeriums.

Im Rahmen des Abzugs der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können sowohl die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Tatsächlich herrscht insoweit ein Abzugsverbot. Dieses Abzugsverbot wird jedoch im Rahmen der weiteren gesetzlichen Regelungen eingeschränkt. In soweit können die Aufwendungen sehr wohl abgezogen werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Wenn dem so ist, also das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, kann anstelle der tatsächlichen Aufwendungen pauschal ein Betrag von 1.260 Euro als Jahrespauschale für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr abgezogen werden. Für jeden vollen Monat, in dem die Voraussetzungen für den Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht vorliegen, ermäßigt sich die Jahrespauschale um ein Zwölftel.

Der Betrag ist dabei ein Pauschbetrag, mit dem die Aufwendungen für die gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer abgegolten sind. Das Wahlrecht zum Abzug der Jahrespauschale anstelle der Aufwendungen kann nur einheitlich für das gesamte Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr ausgeübt

werden. Die Ausübung des Wahlrechts ist dabei bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung möglich.

Etwas ganz anderes dagegen ist die Tagespauschale, auch Home-Office Pauschale genannt. Diese Tagespauschale kann für jeden Kalendertag abgezogen werden, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung gelegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird. In diesen Fällen kommt es für den Abzug nicht darauf an, ob dem Steuerpflichtigen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Eine Auswärtstätigkeit am selben Tag ist unschädlich, wenn der Steuerpflichtige an diesem Tag seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt hat. Überwiegend ist dabei eine zeitliche Bestimmung. Danach muss mehr als die Hälfte der tatsächlichen täglichen Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung verbracht werden.

Die Tagespauschale beträgt sechs Euro pro Kalendertag, höchstens jedoch 1.260 Euro im Kalenderjahr. Mit ihr sind alle Aufwendungen abgegolten, die dem Steuerpflichtigen durch die betriebliche oder berufliche Betätigung in der häuslichen Wohnung entstehen. Die Aufwendungen für Arbeitsmittel sind davon nicht umfasst. Die Kalendertage, an denen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Tagespauschale erfüllt sind, sind vom Steuerpflichtigen aufzuzeichnen und in geeigneter Form glaubhaft zu machen.

In soweit an dieser Stelle nur die groben Grundsätze der beiden Regelungen. Das oben genannte Schreiben des Bundesfinanzministeriums geht sehr viel weiter in die Details und gibt auch Beispiele zu einzelnen Fällen, die in der Praxis entsprechende Probleme lösen sollen. Betroffenen sei daher ein Blick in das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 15.8.2023 empfohlen, welches auf der Internetpräsenz des Bundesfinanzministeriums unter dem Stichwort »BMF-Schreiben« heruntergeladen werden kann.

Für alle Steuerpflichtigen: Verfassungsmäßigkeit der Kraftfahrzeugsteuer für ein Hybrid-Fahrzeug ohne Plug-in Lademöglichkeit

Unter dem Aktenzeichen IV R 7/24 muss der Bundesfinanzhof die Verfassungsmäßigkeit der Kraftfahrzeugsteuer für ein Hybrid-Fahrzeug ohne Plug-in Lademöglichkeit klären. Konkret geht es dabei um die Rechtsfrage, ob es unter Gleichheitsgesichtspunkten geboten ist, ein nicht mit externer Lademöglichkeit versehenes sogenanntes Mild-Hybrid-Fahrzeug genauso zu besteuern wie ein Plug-in-Hybridfahrzeug, da die im Zulassungsverfahren für Plug-in-Hybridfahrzeuge ermittelten geringeren Emissionswerte im Praxisbetrieb nicht erreicht werden. Vereinfacht gesagt: Es geht um die Frage, ob ein Plug-in Hybridfahrzeug nicht genauso umweltschädlich ist, wie ein Mild-Hybridfahrzeug und ob dies nicht auch steuerliche Konsequenzen haben muss.

Das erstinstanzliche Finanzgericht Nürnberg hat in seiner Entscheidung vom 29.2.2024 unter dem Aktenzeichen 6 K 184/22 jedoch gegen den Kläger entschieden, der für sein Mild-Hybridfahrzeug eine weitere Erleichterung bei der Kraftfahrzeugsteuer haben wollte.

Das Gericht hat die Verfassungsmäßigkeit der Kfz-Steuer für das Hybridfahrzeug ohne Plug-In-Lademöglichkeit beurteilt. Der Kläger argumentierte, dass sein Fahrzeug im Vergleich zu steuerlich privilegierten PHEV-Hybriden benachteiligt sei. Er beantragte eine Änderung der Besteuerung seines Fahrzeugs wie bei einem PHEV-Fahrzeug. Das Finanzamt wies den Einspruch ab, da die Steuer korrekt nach dem Kraftfahrzeugsteuergesetz berechnet wurde. In soweit hatte das Finanzamt auch keine andere Möglichkeit. Das Gericht entschied, dass die Steuerberechnung verfassungsgemäß sei und keine verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der Anwendung theoretischer CO₂-Emissionspotenziale anstelle realer Emissionen bestünden. Insgesamt wurde die Verfassungsmäßigkeit wie folgt bewertet: Das Gericht stellte fest, dass die Kraftfahrzeugsteuer für das Hybridfahrzeug ohne Plug-In-Lademöglichkeit gemäß den geltenden Gesetzen korrekt berechnet wurde. Es wurde betont, dass die Steuerberechnung auf theoretischen CO₂-Emissionspotenzialen basiert, die im Prüfverfahren vom Hersteller ermittelt wurden, anstatt auf den tatsächlichen Emissionen während der Nutzung. Trotz der möglichen

Fehlsubventionierung und Ungleichbehandlung von Hybridfahrzeugen sah das Gericht jedoch keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz.

Das Gericht hat die Verfassungsmäßigkeit der Kfz-Steuer für das Hybridfahrzeug ohne Plug-In-Lademöglichkeit bestätigt und entschieden, dass die Berechnung nach den geltenden Gesetzen korrekt erfolgte, auch wenn möglicherweise eine Ungleichbehandlung von Hybridfahrzeugen vorliegt.

Danach stellt sich nun die Frage, warum die Härten, die ja definitiv aus dem Gesetz resultieren, nicht als Verletzung des Gleichheitsprinzips seitens der erstinstanzlichen Richter angesehen werden.

Die Härten, die aus der Gesetzgebung resultieren, werden nicht als Verletzung des Gleichheitsprinzips angesehen, da sie auf dem Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung und der Rechtsetzungsgleichheit basieren. Der Gesetzgeber ist berechtigt, typisierende und pauschalierende Regelungen zu verwenden, ohne gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Dies umfasst auch Situationen, in denen gewisse Härten aufgrund der Gesetzgebung entstehen. Es ist wichtig, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung von Steuergesetzen die Belastung der Steuerpflichtigen möglichst gleichmäßig gestaltet und dabei typisierende Regelungen anwendet, selbst wenn dies zu gewissen Härten führen kann. Der allgemeine Gleichheitssatz erfordert, dass ähnliche Sachverhalte gleich behandelt werden und wesentlich Ungleiches entsprechend unterschiedlich behandelt wird. Somit können Ungleichbehandlungen aufgrund von typisierenden Regelungen, die auf einem Gesamtbild von Lebenssachverhalten beruhen, nicht automatisch als Verletzung des Gleichheitsprinzips betrachtet werden.

Das Fazit lautet daher: Die Härten, die aus der Gesetzgebung resultieren, werden nicht als Verletzung des Gleichheitsprinzips angesehen, da der Gesetzgeber typisierende Regelungen verwenden darf, um die Belastung der Steuerpflichtigen gleichmäßig zu gestalten, selbst wenn dies zu gewissen Härten führen kann.

Für Vermieter:

Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags bei Mitvermietung eines Lastenaufzuges

In einer Entscheidung vom 28.3.2024 hat das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht unter dem Aktenzeichen I K 134/22 klargestellt, dass eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nummer 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auch dann in Betracht kommt, wenn im Rahmen der Vermietung eines Einkaufszentrums auch ein Lastenaufzug mitvermietet wird. Denn selbst wenn insoweit eine (grundsätzlich schädliche) Mitvermietung einer Betriebsvorrichtung vorläge, wären jedenfalls die Voraussetzungen für ein unschädliches Nebengeschäft erfüllt.

Aber zum Hintergrund: Entsprechend der gesetzlichen Vorschrift wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2% des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt. Maßgebend ist dabei der Einheitswert des letzten Feststellungszeitpunktes vor dem Ende des Erhebungszeitraums. An die Stelle der vorgenannten Kürzung tritt auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrages, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Man spricht dabei auch von der sogenannten erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags, oder umgangssprachlich von der erweiterten Gewerbesteuerkürzung.

Die erweiterte Kürzung ist dabei durch das Erfordernis der Ausschließlichkeit tatbestandlich zweifach begrenzt. Zum einen ist die unternehmerische Tätigkeit gegenständlich begrenzt, nämlich ausschließlich auf eigenen Grundbesitz oder daneben auch auf eigenes Kapitalvermögen. Zum anderen sind Art, Umfang und Intensität der Tätigkeit begrenzt, dass nämlich die Unternehmen dieses Vermögen ausschließlich verwalten und nutzen. Das Tatbestandsmerkmal der Ausschließlichkeit ist insoweit grundsätzlich umfassend. Eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze kommt nicht in Betracht, wie bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 11.4.2019 unter dem Aktenzeichen III R 36/15 herausgearbeitet hat.

Eine im Gesetz verankerte »allgemeine Öffnungsklausel« in Form einer Geringfügigkeitsgrenze, nach der die Kürzung aufrechterhalten werden kann, wenn das Grundstücksunternehmen gegenüber den Mietern auch nicht begünstigte Tätigkeiten ausübt, die Einnahmen aus dieser Tätigkeit jedoch 5 % der Mieteinnahmen des Grundstücks nicht überschreiten, ist erst ab dem Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden.

Greift die erweiterte Kürzung, ist deren Rechtsfolge, dass die Erträge, soweit sie aus der Verwaltung und Nutzung dieses eigenen Grundbesitzes resultieren, im Ergebnis nicht in den Gewerbeertrag und den Gewerbesteuermessbetrag eingehen und somit nicht der Gewerbesteuer unterliegen.

Der Begriff des Grundbesitzes ist für die Zwecke der erweiterten Kürzung in einem sehr engen Sinn zu verstehen. Danach gehören zum Grundvermögen unter anderem der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, nicht aber Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. Im Ergebnis ist daher die Mitvermietung von sogenannten Betriebsvorrichtungen schädlich.

Unter Betriebsvorrichtungen sind Gegenstände zu verstehen, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Insoweit dient die Betriebsvorrichtung vorrangig dem Gewerbe und nicht dem Gebäude. Zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Betriebsablauf muss ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist. Dagegen reicht es nicht aus, wenn eine Anlage für einen Betrieb lediglich nützlich oder notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist. Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden. Für die Abgrenzung zwischen

Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen kommt es deshalb darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient.

Trotz des strengen Ausschließlichkeitsgebots lässt die Rechtsprechung in engen Grenzen Ausnahme zu, in denen eine eigentlich schädliche Nebenleistung einer erweiterten Kürzung nicht entgegensteht. Der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind solche Nebentätigkeiten nicht begünstigungsschädlich, die der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung angesehen werden können. Nicht ausreichend dagegen ist es, wenn die Nebentätigkeit lediglich auf einer zweckmäßigen, in der Praxis häufiger vorkommenden und positive Einkünfte generierenden Vereinbarung basiert. Der Bundesfinanzhof führt im Weiteren einige detaillierte Ausführungen an, unter welchen Voraussetzungen Ausnahmen vom Ausschließlichkeitsgebot gegeben sein können.

Die in diesem Zusammenhang aufgefundenen Fragen können jedoch letztlich dahinstehen, weil die erstinstanzlichen Richter zu dem Schluss kommen, dass im Streitfall die Voraussetzungen für eine unschädliche Nebentätigkeit erfüllt sind. Denn der Betrieb und die Mitvermietung des Lastenaufzugs dienen der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne und sind damit als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung im Sinne der in den Urteilsgründen zitierten Rechtsprechungsgrundsätzen des Bundesfinanzhofs anzusehen.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine solch unschädliches Nebengeschäft ist anhand objektiver Umstände und nicht anhand der konkreten Vertragsbeziehung zu ermitteln, wie der vorliegend erkennende Senat klarstellt. Es ist zu verneinen, wenn die Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung zu etwa gleichen Bedingungen auch ohne dieses Nebengeschäft hätte durchgeführt werden können. Nicht relevant ist hingegen, ob die Überlassung auf einer hypothetischen anderweitigen Gebäudenutzung als unentbehrlich anzusehen wäre. Es kommt insoweit also nicht darauf an, ob die Nebentätigkeit die einzig denkbare oder im Vergleich zu sämtlichen Alternativen die wirtschaftlich sinnvollste Grundstücksnutzung ist. Der Steuerpflichtige muss vielmehr ungeachtet der drohenden Gefahr durch die Mitvermietung die Möglichkeit haben, seinen Grundbesitz wirtschaftlich sinnvoll am Markt anbieten zu können. Dieser (geringe) Beurteilungsspielraum steht nach Auffassung des erkennenden Senats auch im Einklang mit dem von der höchstrichterlichen Rechtsprechung aufgestellten Grundsatz, wonach ein unschädliches Nebengeschäft zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung sein muss. Denn die Verwirklichung einer sinnvoll gestalteten Verwaltung lässt eben ein geringes Maß an Autonomie des Unternehmers zu, sodass es nicht nötig ist, dass die konkret durchgeführte Verwaltung mit dem Nebengeschäft die einzig sinnvolle oder gar die einzig denkbare ist. Auf Basis dieser Grundsätze kommt das erstinstanzliche Gericht aus Schleswig-Holstein zu dem Schluss, dass die entgeltliche Überlassung des Lastenaufzugs im Zusammenhang mit der Vermietung des Einkaufszentrums zwingend notwendig war. Dabei stellt bereits die feste Verbindung des Lastenaufzugs mit dem Gebäude ein starkes Indiz für die zwingende Notwendigkeit der Vorrichtung dar. Der Umstand, dass die Einrichtung aufgrund ihrer festen Verbindung mit dem Gebäude nur schwer und unter erheblichen Aufwand entfernt werden kann, führt im Regelfall dazu, dass sie als zwingend notwendig für eine wirtschaftlich sinnvolle Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung zu qualifizieren ist, sofern nicht besondere Umstände im Einzelfall zu einer anderen Bewertung führen.

Unter Nennung weiterer Gründe, warum die Mitvermietung des Lastenaufzugs hier unschädlich ist, kommt das erstinstanzliche Gericht daher, wie eingangs gesagt, zu dem Schluss, dass eine erweiterte Gewerbesteuerkürzung durchaus möglich ist.

Fortsetzung: Für Vermieter: Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags bei Mitvermietung eines Lastenaufzuges

Hinweis

Wie nicht anders zu erwarten, konnte sich jedoch die Finanzverwaltung dieser positiven Rechtsprechung nicht anschließen. Insoweit muss der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 9/24 die Rechtsfrage klären, ob es sich beim Lastenaufzug in einem Einkaufszentrum um eine Betriebsvorrichtung handelt, deren Mitvermietung die erweiterte Kürzung ausschließt oder ob alternativ sich der Betrieb und die Überlassung des Lastenaufzuges als zwingend notwendiger Teil einer sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung erweisen. Bei Letzteren kann auch die erweiterte Kürzung in Anspruch genommen werden.

Abschließend bleibt anzumerken, dass es in der Rechtsprechung ein Umdenken zu geben scheint. So zumindest die Hoffnung. In der Vergangenheit war die Rechtsprechung im Zusammenhang mit der Mitüberlassung von Betriebsvorrichtungen derart drakonisch, dass insoweit kaum eine Möglichkeit mehr für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung bestand. Es bleibt daher zu hoffen, dass hier eine entsprechende Praktikabilität Einzug hält. Über das Urteil des Bundesfinanzhofs werden wir mit Sicherheit berichten, egal wie es ausfällt.

Für Bilanzierende: Passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen

Entsprechend der gesetzlichen Regelung in § 250 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches (HGB) sind auf der Passivseite der Bilanz als Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. In seiner Entscheidung vom 26.7.2023 hat der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 22/20 klargestellt, dass eine Schätzung der »bestimmten Zeit« als Tatbestandsvoraussetzung für eine passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Einnahmen durchaus zulässig ist. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass die Schätzung auf allgemeingültigen Maßstäben beruht. Abgrenzend ordnet der Bundesfinanzhof ein, dass es an solchen allgemeinen Maßstäben fehlt, wenn die angewendeten Maßstäbe auf einer Gestaltungsentscheidung des Steuerpflichtigen beruhen, die geändert werden könnte.

Der vorliegende Fall dreht sich um die passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen. Die Klägerin hatte in ihren Projektverträgen Zahlungspläne festgelegt, die jedoch nach Ansicht des Finanzamts keinen ausreichenden zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit den zu erbringenden Leistungen aufwiesen. Der Prüfer des Finanzamts schätzte einen Erfüllungsrückstand der Klägerin zum Bilanzstichtag auf 2,5 Mio. Euro und empfahl die Bildung einer Rückstellung. Das Finanzamt folgte dieser Empfehlung und änderte den Gewinnfeststellungsbescheid für betreffende Jahr entsprechend.

Die Klägerin legte Einspruch gegen die Entscheidung ein, der jedoch abgewiesen wurde. Das erstinstanzliche Finanzgericht Düsseldorf entschied in seinem Urteil vom 14.7.2020 unter dem Aktenzeichen 10 K 2970/15 F, dass die Voraussetzungen für die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens nicht gegeben seien und die begehrte Gewinnminderung nicht durch Passivierung der Honorarzahlungen als erhaltene Anzahlungen erreicht werden könne. Auch eine Erhöhung der

bereits berücksichtigten Rückstellung für einen Erfüllungsrückstand wurde abgelehnt. Zudem wurde die Einholung einer Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofs nach Art. 267 AEUV als nicht relevant erachtet.

Die Klägerin legte daraufhin Revision ein, die jedoch als unbegründet zurückgewiesen wurde. Der Bundesfinanzhof bestätigte die Entscheidung des erstinstanzlichen Finanzgerichts. Es wurde festgestellt, dass die Schätzung des Finanzamts hinsichtlich des Leistungsrückstands der Klägerin zum Bilanzstichtag in Höhe von 2,5 Mio. Euro nicht beanstandet wurde. Das Finanzgericht betonte, dass die Klägerin detaillierte Angaben und Unterlagen zur Höhe des Rückstands hätte vorlegen müssen, was jedoch nicht erfolgte. Das Fehlen dieser Informationen führte dazu, dass die Rückstellung nur in Höhe von 2,5 Mio. Euro zugelassen wurde.

Der Bundesfinanzhof hob hervor, dass die Klägerin nicht ausreichend nachgewiesen hatte, in welchem Umfang sie sich zum Bilanzstichtag in einem Erfüllungsrückstand befand. Ohne konkrete Daten zum gesamten Erfüllungsaufwand der betroffenen Objekte und dem noch ausstehenden Anteil konnte die Höhe des Erfüllungsrückstands nicht bestimmt werden. Das Finanzgericht hatte somit keine Veranlassung, die Klägerin erneut zur Vorlage von Unterlagen aufzufordern, da ihr die Bedeutung dieser Informationen bereits bekannt war.

Die Klägerin argumentierte auch, dass die Begrenzung der Rückstellung auf 2,5 Mio. Euro gegen allgemeine Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoße, da sie eine Gewinnmarge von rund 50 % annahm. Der Bundesfinanzhof wies jedoch darauf hin, dass die Rückstellung lediglich den Stand der noch ausstehenden Realisierung von Eigenleistungen zum Bilanzstichtag widerspiegelt und nicht den gesamten unternehmerischen Aufwand für die Erzielung des Ertrags.

Hinweis

Insgesamt zeigt dieser Fall die Bedeutung einer fundierten Dokumentation und Nachweisführung bei der Bildung von Rückstellungen für Erfüllungsrückstände. Die Klägerin konnte nicht ausreichend belegen, in welchem Umfang sie sich in einem Erfüllungsrückstand befand, was letztendlich zur Ablehnung der Revision führte. Anders ausgedrückt: Die Klägerin konnte die »bestimmte Zeit« nach dem Bilanzstichtag nicht darlegen.

Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Dokumentation für die steuerfreie Nacharbeit

Gemäß § 3b Abs. 1 EStG sind Zuschläge steuerfrei, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, soweit sie für Nacharbeit 25 Prozent (...) des Grundlohns nicht übersteigen. Grundlohn ist gem. § 3b Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht.

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht hat in seinem Urteil vom 09.11.2022 unter dem Aktenzeichen 4 K 145/20 basierend auf der vorgenannten Regelung über die Steuerfreiheit von Nachtzuschlägen entschieden. Der Sachverhalt des Falls beinhaltet die Auseinandersetzung zwischen einem Kläger und dem Finanzamt bezüglich der Aufzeichnungspflichten für die Steuerfreiheit von Nachtzuschlägen. Das Finanzamt verlangte genaue Angaben zur Uhrzeit des Arbeitsbeginns und -endes der Nacharbeit, während der Kläger argumentierte, dass seine taggenauen Aufzeichnungen über die Art der Tätigkeit und die Stundenanzahl ausreichend seien, um der Aufzeichnungspflicht nachzukommen.

Der Kläger legte Einspruch gegen die Forderung des Finanzamtes ein, da er der Ansicht war, dass die genaue Uhrzeit nicht erforderlich sei, solange der Zeitrahmen und die Stundenzahl der Nacharbeit dokumentiert seien. Das Finanzamt wies den Einspruch zurück und betonte, dass die Angabe der Uhrzeit unerlässlich sei, um die Voraussetzungen des § 3b EStG nachprüfbar zu machen. Es argumentierte, dass die Steuerfreiheit nur dann anzuerkennen sei, wenn die Aufzeichnungen die Anfangs- und Schlusszeit der Nacharbeit enthielten.

Das Finanzgericht entschied zugunsten des Klägers und erklärte die streitigen Lohnsummen gemäß § 3b EStG als steuerfrei. Es stellte fest, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Nacharbeit erfüllt waren, da Zuschläge für tatsächlich geleistete Nacharbeit neben dem Grundlohn gezahlt wurden. Das Gericht betonte, dass die Aufzeichnungen des Klägers, die taggenaue Angaben über die Art der Tätigkeit und die Stundenanzahl enthielten, ausreichend waren, um die Steuerfreiheit zu belegen.

In der Begründung des Urteils verwies das Gericht auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs mit Urteil vom 8.12.2011 unter dem Aktenzeichen VI R 18/11, die die Notwendigkeit von Einzelaufstellungen der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden zur Nachtzeit betonte. Es wurde klargestellt, dass die Aufzeichnungen nicht Selbstzweck seien, sondern der richtigen Anwendung der steuerlichen Vorschriften dienen. Das Gericht argumentierte, dass die Einzelaufstellungen die Verknüpfung zwischen konkreter Nacharbeit und Lohnzahlung belegen sollten, um sicherzustellen, dass die Zuschläge tatsächlich für die Nacharbeit gezahlt wurden.

Das Urteil betont weiterhin, dass die genaue Angabe der Uhrzeit nicht zwingend erforderlich ist, solange aus den Aufzeichnungen hervorgeht, dass die Zuschläge für die tatsächlich geleistete Nacharbeit gezahlt wurden. Es wurde festgestellt, dass die Aufzeichnungen des Klägers die Anforderungen erfüllen und somit die Steuerfreiheit der Nachtzuschläge gerechtfertigt war. Das Gericht wies die Klage ab und bestätigte die Entscheidung, dass die Aufzeichnungen des Klägers ausreichend sind, um die Steuerfreiheit zu belegen.

Hinweis

Insgesamt zeigt das Urteil, dass die genaue Angabe der Uhrzeit für die Steuerfreiheit von Nachtzuschlägen nicht zwingend erforderlich ist, solange aus den Aufzeichnungen hervorgeht, dass die Zuschläge für die tatsächlich geleistete Nacharbeit gezahlt wurden. Die Entscheidung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts bietet Klarheit und Erleichterung für Steuerpflichtige in ähnlichen Fällen, die taggenaue Aufzeichnungen über die Nacharbeit führen.

Für GmbH-Gesellschafter: Berücksichtigung als Verlust bei Ausfall eines Gesellschafterdarlehens

Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (kurz: MoMiG) ist die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen. Aufwendungen des Gesellschafters aus seiner Inanspruchnahme als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft führen nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung, wie der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 11.7.2017 unter dem Aktenzeichen IX R 36/15 klargestellt hat. Ebenso haben die obersten Finanzrichter der Republik jedoch auch entschieden: Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Die im vorgenannten Urteil angeordnete Weitergeltung der Rechtsprechungsgrundsätze zur Berücksichtigung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des Auflösungsverlustes nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) stellt lediglich eine Option dar, zu deren Inanspruchnahme – anstelle der wegen der Nichtanwendung des Teileinkünfteverfahrens gegebenenfalls steuerlich günstigeren Berücksichtigung des Forderungsausfalls als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen – der Steuerpflichtige nicht verpflichtet ist. So die aktuelle Entscheidung des Finanzgerichtes Düsseldorf in seinem Urteil vom 19.1.2023 unter dem Aktenzeichen 14 K 1638/20 E.

Danach erfüllen auch Gesellschafterdarlehen den Begriff der sonstigen Kapitalforderung jeder Art im Sinne des § 20 Abs. 1 Nummer 7 EStG, sodass deren endgültiger Ausfall (vorbehaltlich der Bejahung der Einkünftezielungsabsicht) zu einem mit der Veräußerung einer Kapitalforderungen gleichzustellen Verlust im Sinne des § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG führen kann.

Insofern hat der Steuerpflichtige hinsichtlich der Berücksichtigung von Verlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen die folgenden Optionen:

- Forderungsausfall als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen: Der Verlust im Zusammenhang mit dem Ausfall von Darlehensforderungen kann gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG als Forderungsausfall berücksichtigt werden.

- Auflösungsverlust bei Kapitalgesellschaften: Bei Auflösung einer Kapitalgesellschaft kann ein Verlust gemäß § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG geltend gemacht werden, wenn die persönlich getragenen Kosten und Anschaffungskosten die Vermögenswerte übersteigen.

- Nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des Auflösungsverlustes: Die Berücksichtigung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des Auflösungsverlustes nach § 17 EStG ist eine Option, aber nicht verpflichtend.

Diese Optionen bieten dem Steuerpflichtigen verschiedene Wege, Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen steuerlich geltend zu machen.

Sie finden uns auch im Internet unter
www.bader-kollegen.de

Impressum

Akademische Arbeitsgemeinschaft Verlagsgesellschaft mbH | Sitz der Gesellschaft: Havellandstraße 6-14, 68309 Mannheim | Geschäftsführer: Christoph Schmidt, Stefan Wahle | Telefon: 0621/ 8 62 62 62, Fax: 0621/8 62 62 63, E-Mail: akademische.info@wolterskluwer.com | Handelsregister beim Amtsgericht Mannheim: 729500 | Umsatzsteuer-ID-Nummer: DE318 945 162

Verantwortlich für den Inhalt (nach § 55 Abs.2 RStV): Dr. Torsten Hahn, Akademische Arbeitsgemeinschaft Verlagsgesellschaft mbH, Havellandstraße 6-14, 68309 Mannheim | Internet: www.akademische.de

Alternative Streitbeilegung (Online-Streitbeilegung und Verbraucherschlichtungsstelle)

Die Europäische Kommission hat eine Plattform zur Online-Streitbeilegung eingerichtet, die unter folgendem Link abgerufen werden kann: www.ec.europa.eu/consumers/odr. Wolters Kluwer ist nicht bereit und nicht verpflichtet, an Streitbeilegungsverfahren vor einer Verbraucherschlichtungsstelle teilzunehmen.

BADER & KOLLEGEN

STEUERBERATER . RECHTSANWÄLTE

Schießgrabenstr. 32
86150 Augsburg

Karwendelstr. 11
86343 Königsbrunn

Merseburger Str. 26a
06667 Weißenfels

www.bader-kollegen.de